

O TRATAMENTO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NA APURAÇÃO DE HAVERES DE SOCIEDADES UNIPROSSIONAIS

Ricardo Júlio Costa Oliveira¹

INTRODUÇÃO

Pretende o autor analisar o tratamento de ativos intangíveis na apuração de haveres de sociedades de profissionais intelectuais, também denominadas de uniprofissionais, e a eventual existência de fundo de comércio nas referidas entidades.

O contexto tem apresentado desafios à comunidade dedicada ao estudo das destacadas sociedades, bem como à jurisprudência responsável por pacificar entendimentos sobre a matéria, principalmente nas organizações societárias em que a característica inerente à expertise pessoal de um dos sócios é essencial para a manutenção da saúde econômica do negócio, mesmo que possua estrutura administrativa compatível com uma empresa.

O conhecimento intelectual específico, que justifica a criação de uma sociedade uniprofissional, deve ser analisado junto a um nível de fidúcia originado entre a clientela e o sócio morto, retirante ou excluído, que constrói a expertise discutida neste trabalho, por ora denominada de *know how*.

O *know how*, por sua vez, embora de difícil registro e mensuração nas demonstrações contábeis em sociedades de pessoas, origina um potencial de geração de resultados econômicos e financeiros chamado de *goodwill*.

Os elementos acima enumerados, quais sejam, o *know how*, *goodwill* e a clientela são, ordinariamente, alguns dos componentes intangíveis de uma universalidade denominada de “fundo de comércio”, que não é de fácil reconhecimento e registro contábil nas sociedades de profissionais intelectuais.

Por outro lado, as sociedades uniprofissionais têm alcançado tamanho porte e estrutura econômica, que há casos em que a personalidade dos sócios integrantes não mais importa para a manutenção da saúde financeira das entidades, criando verdadeiros traços de patrimônio social distinto das expertises individuais destacadas nas menores organizações.

¹ Advogado Societário. Doutorando em Direito Comercial pela PUC-Sp. Mestre em direito dos negócios pela U.C. Berkeley e Fgv-Sp. Especialista em wealth management pela Stanford University. L.LM e MBA pelo Insper-Sp.

Desta forma, no caso de dissolução parcial em que haja a necessidade de apurar haveres com base em disposições legais, bem como em critérios econômicos e contábeis, o resultado pode ser um complexo conflito societário, ante a ausência de sintonia entre a realidade do mercado, as normas aplicáveis à matéria e a jurisprudência atual, com relação à inclusão dos referidos ativos intangíveis nas contas realizadas.

No caso específico, é desafiador preservar a entidade sem um sócio intelectualmente importante para a geração de fluxo de caixa, ainda mais quando uma eventual discussão judicial sobre a apuração de haveres pode trazer obrigações financeiras que inviabilizem a sua própria continuidade.

1. DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

Ordinariamente, as sociedades de profissionais intelectuais são constituídas sob a forma de sociedades simples, sendo estas conceituadas por exclusão, conforme parágrafo único do artigo 982 do Código Civil², quando a atividade exercida não é típica de empresário.

Nesse sentido, conceitua-se atividade não empresarial, conforme artigo 966 do Código Civil³, em sendo aquela que se destina a explorar ofício do tipo intelectual, científico, artístico ou literário, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir mero elemento de empresa.

Há que se esclarecer que as sociedades uniprofissionais também podem ter relevante estrutura gerencial, mesmo quando formatadas no tipo simples, eis que muitas vezes é essencial ao próprio exercício das atividades propostas.

O mesmo pode ser dito em relação ao fundo de comércio, eis que é a reunião de diferentes capacidades intelectuais individuais que cria a expectativa de geração de receitas futuras para a organização societária, sem constituir uma universalidade comum a todos os

²Art. 982. Salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro ([art. 967](#)); e, simples, as demais.

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

³Art. 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.

integrantes, em regra, conforme esclarece o Professor Erasmo Valadão Azevedo e Novaes França⁴.

Portanto, é compreensível que em algumas sociedades uniprofissionais, a ausência de um dos sócios intelectuais nos casos de retirada, exclusão ou morte, interfira de forma significativa no *goodwill* da organização, eis que sua expertise tem a capacidade de ser separada de um eventual patrimônio social, ao contrário do que pode acontecer em outras entidades do mesmo tipo, quando a expectativa de geração de resultados econômicos é consequência de uma universalidade de fatores organizados comercialmente e denominada de fundo de comércio, conforme abaixo será melhor esclarecido.

O mercado tem evoluído de forma a proporcionar que as sociedades uniprofissionais alcancem tamanho porte e complexidade de estrutura comercial, que já se vislumbra na prática entidades em que a personalidade dos sócios não mais interfere na atividade econômica explorada, acumulando patrimônio social intangível, criando traços da existência de fundo de comércio social e desafiando a evolução das atuais instituições normativas a serem efetivamente aperfeiçoadas.

Quando organizadas tão somente na forma de sociedades simples e reguladas pelos artigos 997 a 1.038 do Código Civil, podem ser chamadas de “simples pura” e não utilizam estrutura administrativa de outros tipos societários.

Já quando utilizam a estrutura gerencial de sociedades empresárias, são chamadas de “simples limitada” e ainda assim podem preservar a essência de organizações de profissionais intelectuais na forma administrativa de entidades comerciais, sem perderem as principais características do tipo simples.

Alguns tipos de profissionais intelectuais não costumam desenvolver atividades sem uma estrutura empresarial de organização gerencial ou o concurso de auxiliares, por razões fundamentalmente societárias e econômicas.

Outros passam a contar com estruturas empresariais de gerenciamento no decorrer do crescimento da sociedade, quando, para corresponder à demanda, precisam de organização mais complexa, a fim de manter o controle sobre a qualidade da atividade intelectual ofertada.

Referida escolha, portanto, se dá para melhor estruturação e atratividade econômica da organização uniprofissional, resultando em uma sociedade essencialmente simples com estrutura gerencial do tipo limitado, mas preservando o caráter de personalidade da expertise

⁴ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada e Sociedade de Pessoas**. In: CARVALHOSA, Modesto (coord.). Coleção tratado de direito empresarial; v. II. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 331.

intelectual que justifica a sua existência, em regra, conforme leciona o Professor Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁵.

O desafio que surge para a comunidade acadêmica é no questionamento e evolução das normas jurídica e contábeis destinadas às sociedades uniprofissionais que perdem a necessidade da personalidade do sócio para manutenção da sua saúde econômica.

Assim acontece, seja pela ausência do empreendedor fundador, pelo crescimento da marca comercial que representa a entidade ou pela própria existência de tantos experts, que a personalidade de certos integrantes não mais se destaca, acumulando ativos tangíveis e intangíveis num verdadeiro fundo de comércio.

Sobre a inexistência de fundo de comércio em sociedades de médicos, esclarece o Professor Alfredo de Assis Gonçalves Neto⁶, em obra específica sobre o tema, que *a apuração de haveres de sócio que se desliga de uma sociedade de médicos não comporta, em princípio, determinação do valor dos fatores de valorização criados pela estrutura societária, o goodwill, que se costuma chamar de **fundo de comércio**, eis que ela no apoio ao exercício exclusivo da medicina não o possui.*

Ressalte-se que a existência de mais de um tipo de profissional intelectual na gestão operacional de uma entidade não tem, por si só, a capacidade de transformar a mesma em empresária, devendo prevalecer a análise sobre a predominância da qualidade do serviço oferecido e do tipo societário utilizado, mesmo que com o concurso de auxiliares.

Destaca-se a lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior⁷, em artigo científico dedicado às sociedades de profissionais de engenharia, destacando que, *na verdade, qualquer tentativa de se valorizar o aspecto meramente patrimonial da sociedade prestadora de serviços profissionais liberais só poderia ocorrer em detrimento do aspecto profissional de sua atividade. o que centraria o espírito da legislação específica.*

Nas médias e grandes bancas de advogados do país também é natural se observar estruturas administrativas de empresas em essências de sociedades de pessoas, dando origem às verdadeiras sociedades simples com estruturas de limitadas, sendo possível, mas desafiador, a preservação do caráter personalíssimo da prestação de serviços oferecida.

⁵ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de Empresa**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 160.

⁶ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Sociedade de Médicos**. São Paulo. Lex Editora, 2010. p. 79.

⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Da inexistência de fundo de comércio nas sociedades de profissionais de engenharia**. In: Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro; v. 36, n. 111. São Paulo. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1998. p. 45-51.

Algumas dissoluções societárias vivenciadas por estas grandes bancas nacionais travaram interessantes debates sobre a inclusão de um eventual fundo de comércio nos critérios econômicos para a apuração de haveres dos sócios retirantes, excluídos ou mortos.

Um exemplo das referidas discussões foi a cisão que a banca Pinheiro Neto Advogados vivenciou em 1972, quando ao final do conflito originado pela exclusão de alguns sócios que planejavam dissolver a sociedade, elaborou obra literária que reuniu pareceres dos maiores acadêmicos e doutrinadores do país sobre a matéria à época, contratados pelas partes litigantes e com relevantes opiniões sobre aquele imbróglcio societário, tamanha a importância do desenvolvimento das discussões para as sociedades uniprofissionais.

Atualmente, não há que se negar a tendência de comoditização de certas demandas jurídicas inerentes às bancas de advocacia, com o intuito de baratear o custo do serviço prestado e elevar os resultados econômicos dos escritórios que investem em sistematização da assessoria legal, conforme ensina Richard Susskind⁸.

Em alguns casos, existe uma verdadeira substituição da personalidade dos sócios integrantes, por modelos de gestão tecnológica de grandes quantidades de processos judiciais, onde predomina a marca da banca, além das capacidades comercial e estrutural da operação econômica, perdendo a verdadeira essência das originárias sociedades uniprofissionais.

Entretanto, não se pode negar que a criação de estrutura gerencial e comercial que resulte numa marca de renome, aliado à redução da importância da personalidade do sócio expert na execução dos serviços oferecidos, deve ter um tratamento diferenciado quando da dissolução parcial de entidades com referidas características, ante a existência de patrimônio social destacável dos integrantes individualmente considerados, conforme leciona José Frederico Marques⁹.

Em geral, mesmo que a clientela deposite confiança na pessoa ou no trabalho do profissional que lhe atende, criando uma relação mais próxima com aquele integrante da banca, a estrutura de serviços de uma grande sociedade de advogados com marca de renome pesa mais na confiança do cliente do que a sua expertise individualmente reconhecida, que pode ser substituída por outro brilhante expert, sem tanta complexidade.

⁸ SUSSKIND, Richard. **Tomorrow's Lawyers**. Oxford. Oxford University Press, 2013. p. 37. A informatização é uma ampla categoria de terceirização que considero incluir as três categorias de sistematização, empacotamento e comoditização, conforme introduzido no Capítulo 3. Em termos gerais, a informatização refere-se à aplicação da tecnologia da informação para apoiar ou substituir algumas tarefas, processos legais, atividades ou serviços. Tradução nossa.

⁹ ADOGADOS, op. cit., p. 161-162.

Destaca-se, portanto, nas pequenas e médias entidades, a importância da personalidade do sócio retirante, morto ou excluído da organização, no tratamento dado aos clientes representantes da expectativa de rentabilidade futura da sociedade uniprofissional, como concretização financeira do próprio potencial econômico que representam, sendo que, nas maiores organizações do tipo, é necessário repensar o direito vigente, diante de um verdadeiro afastamento da personalidade dos integrantes da operação econômica explorada.

2. ATIVOS INTANGÍVEIS

Considera-se um ativo intangível o bem desprovido de substância física que tenha sido desenvolvido ou adquirido pela entidade no passado, identificável com autonomia em relação aos demais elementos contábeis e com potencial de geração de benefícios econômicos futuros para a sociedade, desde que mensuráveis com confiabilidade. Não é necessário ter a propriedade do bem, mas o efetivo controle sobre sua qualidade e disponibilidade econômica.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1),¹⁰ que define os conceitos básicos da contabilidade societária, considera-se como ativo todos os bens e direitos resultados de operações pretéritas, dos quais se espera gozar de benefícios econômicos futuros para a entidade.

Ressalte-se que a escolha do conceito se dá em função do agente capaz de gerar benefícios futuros e não somente do direito econômico sobre o recurso em si. Nesse sentido, o que importa é a capacidade de controlar o recurso e o seu potencial de geração de sinergias para a entidade, independentemente da propriedade.

O Pronunciamento Técnico CPC04 (R1)¹¹ define o ativo intangível como um bem não monetário, identificável e sem substância física. A vaga definição exige a utilização do Pronunciamento Conceitual Básico acima mencionado, para sua melhor compreensão.

¹⁰4.8. O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

¹¹9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

Os ativos intangíveis mais comuns de serem encontrados em planos de contas societários são as propriedades intelectuais e a clientela, que como recursos que compõem o fundo de comércio empresarial, são controlados pela entidade a fim de produzirem efeitos econômicos futuros e positivos no caixa da entidade, nas palavras de Márcio Luiz Borinelli e Renê Coppe Pimentel¹²:

Em regra, o *goodwill* oriundo da combinação de ativos identificáveis e separáveis não constitui um intangível contabilizável, na medida em que representa uma mera sinergia oriunda da organização de outros direitos, sem a capacidade de ser individualizado como um recurso autônomo.

A Lei 6.404/76 dispõe, em seu artigo 179¹³, que serão classificados como intangíveis os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia, ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Ainda neste sentido, as regras de padronização das normas contábeis internacionais, criadas na Inglaterra e denominadas de IFRS – *International Financial Reporting Standards*, foram recepcionadas pelo ordenamento jurídico brasileiro através da Lei 11.638/07, e, modificando o artigo 178¹⁴ da Lei das Sociedades Anônimas, permitiram a contabilização de

¹² BORINELLI, Márcio Luiz; PIMENTEL, Renê Coppe. **Contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais**. São Paulo. Atlas, 2019. p. 116.

¹³ 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; ([Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007](#))

VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. ([Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007](#))

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

¹⁴ Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I - ativo circulante; e ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

II - ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I - passivo circulante; ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

II - passivo não circulante; e ([Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

ativos intangíveis como permanentes, facilitando o registro de mutações patrimoniais refletidas sobre referidos bens e direitos.

A expertise técnica de um sócio integrante de sociedade uniprofissional, mesmo quando capaz de justificar a expectativa de rentabilidade futura da entidade, não possui os requisitos legais para ser reconhecida como um ativo intangível nas demonstrações contábeis, principalmente pela sua impossibilidade de identificação, controle e mensuração dos potenciais benefícios econômicos a serem gerados.

Por outro lado, a clientela, embora tradicionalmente pertencente ao sócio, porque fruto da sua expertise individual, pode ser considerada um ativo social nos casos em que a personalidade do integrante não mais interfira na saúde econômica da sociedade uniprofissional, fato este que desafia as normas contábeis e jurídicas a considerarem a existência de fundo de comércio em referidas entidades.

Para que os ativos sociais sejam contabilmente registráveis e reconhecidos no plano de contas societário, é necessário que possuam algumas características, tais como a identificação, controle, capacidade provável de geração de benefício econômico futuro e confiabilidade da mensuração do valor a ser produzido para a organização societária.

A ausência de um dos requisitos acima destacados impossibilita o registro contábil do ativo, mesmo que por estimativa, se esta não for razoável. Há casos em que na ausência de um único requisito, razoável se torna o registro de defeito do ativo em notas explicativas ou quadros suplementares, sem impactar nos elementos patrimoniais da organização econômica.

Em termos de identificação, o ativo intangível precisa ser individualizável, ou seja, separável dos demais elementos das demonstrações contábeis, provando autonomia em sua existência e capacidade de ser negociado isoladamente ou em conjunto com outros recursos igualmente disponíveis.

Deve ainda possuir origem legal ou contratual, independentemente dos atos jurídicos que o produziram poderem ser transacionados de forma autônoma em relação a outros recursos da própria sociedade.

Em regra, a propriedade do recurso resulta no controle dele, mas importa esclarecer que não há necessidade da propriedade plena para haver total domínio sobre o ativo, como, por exemplo, através de um contrato de locação em que se outorgue ao locatário total liberdade

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

para usar o recurso como bem entender, inclusive com poderes para sublocar, reformar ou modificar a sua qualidade.

Caso não haja a probabilidade que o recurso controlado seja capaz de gerar caixa para a entidade, ou ainda de reduzir as saídas de caixa, valorizando os elementos contábeis representados no balanço, impossibilitado está a sua definição como um ativo, podendo, inclusive, representar uma despesa para a entidade.

Imprescindível é também que o domínio da sociedade sobre o recurso seja amplo, no sentido de obstar que terceiros possam se valer da mesma posição de controlador e excluir a entidade da geração dos benefícios econômicos futuros pretendidos.

Há ainda a necessidade de que o evento que transferiu o recurso para domínio da entidade tenha ocorrido no passado e não represente uma mera expectativa de controle daquele elemento, a fim de possibilitar a sua conceituação como um ativo contabilizável.

Ressalte-se que, além da capacidade de mensuração do ativo nas demonstrações contábeis, outra característica é também muito importante, qual seja, a sua verificabilidade, melhor dizendo, a sua capacidade de representar fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe a destacar.

No caso de dissoluções parciais das sociedades de profissionais intelectuais com forte influência da pessoalidade dos sócios, mesmo que a entidade tenha a capacidade de evitar que o sócio retirante, excluído ou os herdeiros do morto ofereçam concorrência em relação à clientela, nada impede que terceiros o façam, demonstrando, em regra, que não há controle efetivo sobre aquele ativo, para que a sua expectativa de geração de benefícios futuros seja separável e registrável como um intangível.

Todavia, diferentemente deve se dar em sociedades uniprofissionais em que a pessoalidade do sócio não mais interfere na saúde financeira da entidade, que já possui autonomia econômica através da própria marca comercial, o que deve ser revisto e refletido pelo legislador e pela comunidade acadêmica brasileira.

Excepcionalmente, caso uma sociedade uniprofissional possua tamanha relação de fidedignidade com a clientela, que, independentemente de proteção legal ou contratual, seja capaz de controlar a sua geração de sinergias futuras, referido ativo pode ser qualificado como individualizável, e, conseqüentemente, reconhecido como um intangível, conforme autoriza o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 04¹⁵.

¹⁵16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua

Já uma expertise técnica poderá ser identificável, controlável e geradora de benefícios econômicos futuros, se, por exemplo, puder ser separada e protegida por prerrogativas legais, a exemplo do seu registro como propriedade intelectual, conforme destaca o Manual de Contabilidade Societária da Fipecafi¹⁶, sobre a sua incapacidade de identificação.

Desta forma, a expectativa interna de rentabilidade futura desses bens e direitos, mesmo quando realizada economicamente, certa, provável ou confiavelmente mensurável, carece de identificação que lhe proporcione ser capaz de contabilizá-la de forma acurada, respeitando a veracidade da informação registrada nas demonstrações apropriadas.

Embora a expertise intelectual do sócio de uma entidade uniprofissional não tenha os requisitos contábeis para ser reconhecida no balanço ordinário da sociedade, nada impossibilita que possa ser avaliada economicamente numa transação privada entre a organização e um ex-integrante, com base na sua capacidade de geração de caixa.

Neste contexto, a expectativa de rentabilidade futura representada pela clientela social pode ser mensurada pelo método de fluxo de caixa descontado, quando da dissolução parcial de sociedades uniprofissionais em que houver independência econômica e comercial em relação ao ex-integrante, e, portanto, o reconhecimento de um fundo de comércio.

Os métodos de contabilização e avaliação econômica são processos que não se confundem e invariavelmente produzem resultados financeiros diversos, porque distintas são as suas funções e finalidades nos contextos utilizados.

Distintas também são as demonstrações contábeis utilizadas para tanto, sendo o registro e reconhecimento de ativos realizados em balanços ordinários e as avaliações para apuração de haveres realizadas em balanços extraordinários, também denominados de balanços de determinação.

Outrossim, quando oportuno, o método de valor de mercado também pode ser utilizado para qualificação do recurso avaliado, a depender da quantidade e publicidade de transações ocorridas no contexto econômico em que o ativo se identifica.

fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

¹⁶ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo. Atlas, 2018. p. 276.

Dentre os ativos intangíveis, conforme mencionado, alguns são contabilizáveis e facilmente avaliáveis, mas outros não. Esta dificuldade se dá não somente pela incerteza da geração de benefícios futuros para a organização empresarial, como também, eventualmente, pela falta de parâmetros confiáveis de definição e individualização dos custos incorridos para registro de alguns deles, ou até de precificação quando da disponibilização no mercado.

A capacidade de avaliar estes ativos também diz respeito à sua identificação em similitude com outros no mercado, através da publicização de operações comerciais que transacionem referidos recursos, criando paradigmas econômicos de mensuração financeira.

Neste contexto de dificuldade de registro e reconhecimento contábil de ativos intangíveis, destaca-se o *goodwill*, que representa a expectativa de rentabilidade futura das aptidões economicamente organizáveis, nas quais está inserida a expertise do sócio que compõe a sociedade.

Embora não registrável contabilmente, em regra o *goodwill* societário pode ser economicamente reconhecido e avaliado na forma de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura sobre a sinergia produzida num processo de combinação ou separação de negócios, ou ainda gerado internamente através da reunião de recursos contábeis que criem um potencial de geração de receitas.

Conforme já mencionado, a personalidade pode ser representada por uma expertise intelectual, um comportamento negocial acurado capaz de gerar novos contratos ou ainda pela capacidade de construção de laços de fidúcia com a clientela já existente na organização societária, que fazem a pessoa do sócio ter um valor diferenciado, justificando, inclusive, a própria existência daquela entidade.

Valor este proporcional ao potencial de gerar entradas de caixa na sociedade, através do acúmulo de contratos no formato de clientela e realização financeira da expertise intelectual oferecida no mercado atuante, que projeta em dados quantitativos a capacidade econômica daquele profissional.

Excepcionalmente, existe autorização legal, através do CPC04, para realizar o registro e reconhecimento contábil da clientela como parte do fundo de comércio em entidades de profissionais intelectuais, quando a personalidade do sócio não mais interfere na prosperidade financeira da organização.

É neste intangível denominado de clientela que reside o maior problema e que origina grandes conflitos nas apurações de haveres em sociedades uniprofissionais, eis que o seu registro contábil e mensuração econômica se torna tarefa acentuadamente desafiadora, a

depende do nível de dependência financeira da entidade em relação à expertise pessoal do sócio integrante.

Desafiadora porque o potencial gerador de entradas de caixa na sociedade pode depender ou não da expertise do sócio integrante para ser concretizado financeiramente, eis que algumas sociedades uniprofissionais já possuem certa projeção comercial da sua marca, que apresentam independência econômica em relação aos membros individualmente considerados.

A dificuldade em lidar com este tipo de direito nas demonstrações ordinárias e apurações de haveres se dá, também, porque embora possa haver um mínimo de certeza da sua capacidade de geração de benefícios futuros, esta depende de efetiva performance contratual, além da gestão de riscos concorrenciais, dificultando a sua individualização e controle como elementos destacáveis no balanço levantado.

Portanto, caso não haja óbice econômico ou comercial, nada obstaculiza que o sócio retirante, excluído ou que os herdeiros de um integrante falecido levem consigo a clientela conquistada, quando da saída da sociedade, colocando em risco a própria existência e saúde financeira da entidade, a depender da importância daquele elemento intelectual humano.

Ainda neste sentido, não existem meios legais de obrigar a clientela captada pelo sócio retirante, excluído ou morto, a permanecer como tomador de serviços daquela entidade em que a pessoa que era sua referência de fidedignidade e intelectualidade não mais faz parte.

Assim, cabe considerar a possibilidade de reconhecimento da existência de fundo de comércio em sociedades simples limitadas que tenham alcançado tamanha complexidade econômica da sua estrutura negocial, que já se vislumbra uma separação entre o padrão de qualidade dos serviços oferecidos pela entidade e a personalidade dos sócios integrantes.

Embora métodos diversos possam ser utilizados para a mensuração financeira da participação do ex-integrante na entidade uniprofissional, seja com base em lucros contábeis, entradas de caixa ou redução de despesas, recomenda-se que, quando oportuno, a expectativa de rentabilidade futura inerente ao quinhão do sócio seja avaliada economicamente pelo método de fluxo de caixa descontado, conforme leciona Eliseu Martins¹⁷:

O valor presente líquido apurado numa avaliação pelo referido método, leva em conta uma projeção futura da capacidade de geração de caixa, corrigida a uma certa taxa, num prazo razoável de duração, e, finalmente, trazido ao momento da mensuração.

¹⁷ MARTINS, Eliseu. **Avaliação de Empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica**. São Paulo. Atlas, 2001. p. 275.

A taxa de correção deverá ser aquela em que os ativos líquidos societários rendam quando investidos no mercado financeiro, ou os juros pagos em remuneração do endividamento da sociedade com terceiros, podendo ainda ser utilizada uma média ponderada de ambas as taxas, que expressem o custo de oportunidade do capital investido.

O prazo deverá ser o da média de duração dos contratos de prestação de serviços firmados com a clientela, ou, em sendo de difícil mensuração, a média previamente estipulada em contrato social ou acordo de sócios, a ser considerada para liquidação financeira do quinhão dissolvido, num rotineiro exercício da matemática financeira lecionada por explica José Carlos Marion¹⁸:

Na tentativa de equilibrar uma dissolução parcial de sociedades de profissionais intelectuais em que haja o reconhecimento de fundo de comércio, nada mais razoável para a manutenção da saúde financeira do negócio e do ex-integrante, que lhe seja dado em pagamento de haveres a possibilidade de levar consigo uma parte da clientela social, para que, com sua expertise e *know how*, rentabilize e realize financeiramente, a méritos próprios, a expectativa existente sobre as capacidades daqueles contratos em gerarem entradas de caixa.

Outrossim, além da performance técnica como elemento essencial à capacidade de geração de valor econômico nas sociedades de profissionais intelectuais, a gestão profissional de riscos inerentes ao mercado, tais como a concorrência, treinamentos e atualização do conhecimento, dentre outras necessidades da demanda, também devem ser levados em consideração por todos os envolvidos, em contrapartida à sobrevalorização do *know how*.

Nesse sentido, o papel da administração societária é essencial e impacta diretamente na geração de valor à entidade. *Isso quer dizer que o patrimônio da empresa e seu retorno são determinados pelos valores a receber subtraídos dos valores a pagar, considerando a estratégia de negócio definido pela administração*, conforme leciona Edison Carlos Fernandes¹⁹.

Assim, embora a relação de fidúcia ou capacidade intelectual de um sócio integrante seja essencial para a geração de entradas de caixa, não se pode deixar de destacar que a comunhão de diversas expertises, quando bem administrada e alinhada para a produção de sinergias econômicas, tem tanto valor quanto aquele potencial individual do sócio retirante, excluído ou morto.

¹⁸ MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo. Editora Atlas, 2015. p. 290.

¹⁹ FERNANDES, Edison Carlos. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – Comentários tributários ao Pronunciamento Conceitual Básico**. Revista de Direito Contábil Fiscal; v. I. São Paulo. MP, 2019. p. 233-234.

O mesmo acontece em sociedades de advogados, engenheiros, contadores, médicos e consultores em programação tecnológica, que apresentam ao mercado soluções, utilidades e novidades baseadas num conjunto de variáveis intelectuais combinadas com a fidúcia depositada pela clientela na própria entidade, e não somente no profissional destacado.

Sobre as sociedades de profissionais da tecnologia, destacam Roberta Nioac Prado e Renato Vilela²⁰, que, neste caso, devemos considerar que na situação de dissolução parcial de vínculo societário, a avaliação seja feita com base na metodologia do valor econômico (fluxo de caixa descontado), dado que o seu valor não reside nos ativos que possui, mas na sua capacidade de geração de riquezas

Dessa forma, a avaliação de ativos intangíveis na apuração de haveres em sociedades uniprofissionais, quando oportunamente feito, deve ser interpretada de forma sistêmica aos investimentos alocados para o seu desenvolvimento, levando em consideração todas as variáveis organizacionais que proporcionaram ao sócio detentor a sua projeção de mercado enquanto integrante daquela entidade.

3. DISSOLUÇÃO PARCIAL DE SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

A dissolução de uma sociedade uniprofissional em sentido geral, marca o momento em que ela deixa de executar a finalidade perseguida e descrita no objeto social, bem como o procedimento ou fase destinada a liquidar o patrimônio acumulado, pagar as dívidas e dividir os bens remanescentes pelos sócios participantes daquela entidade, que deixa de existir para todos os efeitos legais.

Sua previsão legal para as sociedades de pessoas, bem como as causas para tanto, encontram-se principalmente nos artigos 1.028 a 1.035²¹ do Código Civil, e são basicamente as

²⁰ PRADO, Roberta Nioac; VILELA, Renato. **Sair por Quanto? Adequação do Método de Avaliação de Participação Societária em Dissolução Parcial de Sociedade.** In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013. p. 700.

²¹ Art. 1.028. No caso de morte de sócio, liquidar-se-á sua quota, salvo:

I - se o contrato dispuser diferentemente;

II - se os sócios remanescentes optarem pela dissolução da sociedade;

III - se, por acordo com os herdeiros, regular-se a substituição do sócio falecido.

Art. 1.029. Além dos casos previstos na lei ou no contrato, qualquer sócio pode retirar-se da sociedade; se de prazo indeterminado, mediante notificação aos demais sócios, com antecedência mínima de sessenta dias; se de prazo determinado, provando judicialmente justa causa.

Parágrafo único. Nos trinta dias subseqüentes à notificação, podem os demais sócios optar pela dissolução da sociedade.

mesmas das sociedades empresárias. Podem os sócios ainda preverem contratualmente outros motivos para a dissolução da entidade.

Nesse sentido, a dissolução societária configura um conjunto de acontecimentos em que se determina a inexistência da sociedade para um, alguns ou todos os sócios integrantes, fazendo com que aqueles que não mais compartilhem os interesses ali acordados se tornem credores do investimento realizado, caso exista um saldo positivo a ser partilhado quando da fase de liquidação total ou parcial da entidade.

Dissolução, portanto, é causa, motivo ou melhor dizendo, acontecimento gerador da vontade ou obrigação de encerramento do contrato firmado entre os integrantes da entidade constituída e personificada.

Objetivamente, vale destacar três diferentes conceitos inerentes ao contexto aqui apresentado, sendo a dissolução um momento e ao mesmo tempo a causa da extinção da pessoa jurídica. A liquidação é uma fase procedimental inserida numa situação jurídica com regramento próprio em que a entidade altera os objetivos imediatos, convertendo a prioridade da obtenção do lucro para a apuração financeira do saldo remanescente do patrimônio social.

Art. 1.030. Ressalvado o disposto no art. 1.004 e seu parágrafo único, pode o sócio ser excluído judicialmente, mediante iniciativa da maioria dos demais sócios, por falta grave no cumprimento de suas obrigações, ou, ainda, por incapacidade superveniente.

Parágrafo único. Será de pleno direito excluído da sociedade o sócio declarado falido, ou aquele cuja quota tenha sido liquidada nos termos do parágrafo único do art. 1.026.

Art. 1.031. Nos casos em que a sociedade se resolver em relação a um sócio, o valor da sua quota, considerada pelo montante efetivamente realizado, liquidar-se-á, salvo disposição contratual em contrário, com base na situação patrimonial da sociedade, à data da resolução, verificada em balanço especialmente levantado.

§ 1º - O capital social sofrerá a correspondente redução, salvo se os demais sócios suprirem o valor da quota.

§ 2º - A quota liquidada será paga em dinheiro, no prazo de noventa dias, a partir da liquidação, salvo acordo, ou estipulação contratual em contrário.

Art. 1.032. A retirada, exclusão ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores, até dois anos após averbada a resolução da sociedade; nem nos dois primeiros casos, pelas posteriores e em igual prazo, enquanto não se requerer a averbação.

Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;

II - o consenso unânime dos sócios;

III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;

IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;

V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código. ([Redação dada pela Lei nº 12.441, de 2011](#)) ([Vigência](#))

Art. 1.034. A sociedade pode ser dissolvida judicialmente, a requerimento de qualquer dos sócios, quando:

I - anulada a sua constituição;

II - exaurido o fim social, ou verificada a sua inexequibilidade.

Art. 1.035. O contrato pode prever outras causas de dissolução, a serem verificadas judicialmente quando contestadas.

Já a extinção representa o término da existência da sociedade, com o fim da personalidade jurídica adquirida pelo registro em órgão competente, conforme ensina André Luiz Santa Cruz Ramos²².

Caso a dissolução da sociedade seja total, após o procedimento de liquidação do patrimônio social a entidade estará formalmente extinta, não mais sendo capaz de adquirir bens e direitos ou assumir obrigações.

Caso a dissolução seja parcial, a liquidação da participação do sócio que sai da entidade chama-se de “apuração de haveres” e tem o condão de extinguir o vínculo societário com aquele integrante, transformando-o num eventual credor de ativos que remunerarão o investimento realizado, com redução ou não do capital social e do patrimônio acumulado.

Dentre as causas de dissolução previstas nos artigos 1.028 a 1.035 do Código civil, focar-se-á naquelas motivadas pelo falecimento de sócio (artigo 1.028), exercício do direito de retirada imotivada (artigo 1.029) e exclusão de sócio (artigo 1.030) integrante de sociedade uniprofissional. .

Destaca-se, nesse contexto, a importância de uma efetiva e bem elaborada convenção em contrato social ou acordo de sócios que possa previamente estipular a melhor solução jurídica e econômica para todos os envolvidos na apuração de haveres em dissoluções parciais de sociedades uniprofissionais.

A morte de um sócio em sociedade uniprofissional com dependência comercial e econômica da expertise individual do ex-integrante é fato de extrema importância a ser prevista em contrato social ou acordo de quotistas, frente à quantidade de variáveis que devem ser conciliadas para manutenção das atividades sociais.

Já nas entidades que não apresentam tamanha dependência da personalidade dos integrantes, o procedimento de liquidação da quota do sócio morto deve seguir o mesmo padrão das sociedades empresárias, com a inclusão de ativos intangíveis no fundo de comércio avaliado.

No caso de morte de integrante de sociedade uniprofissional, à luz do artigo 1.028 do Código Civil, salvo estipulação contratual em sentido diverso, caberão aos sócios remanescentes deliberarem sobre a liquidação da quota do *de cuius* e pagamento de eventual crédito ao espólio representante, dissolverem integralmente a sociedade ou aceitarem a entrada dos herdeiros na própria entidade, em substituição ao sócio falecido.

²² RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial**. São Paulo. Forense, 2017. p. 433.

No caso de decidir-se pela dissolução parcial com a liquidação do quinhão do sócio falecido e pagamento de eventual crédito ao espólio representante daquele patrimônio, haverá extinção da relação societária na data de abertura da sucessão do ex-integrante, para todos os efeitos legais, inclusive de apuração dos haveres.

No caso de deliberar-se pela dissolução total da entidade, somente será destinado qualquer crédito aos herdeiros, caso, após liquidação da sociedade, com pagamento de todas as despesas e passivos, sobrar algum saldo a ser partilhado na proporção da participação dos integrantes no capital social.

No caso de substituição do sócio falecido por herdeiros, algumas são as variáveis destacáveis no processo decisório, tais como a aceitação dos próprios sucessores e dos sócios remanescentes, a qualificação técnica dos novos integrantes e a existência de estipulação em contrato social ou acordo de sócios que previamente tenha deliberado sobre a matéria.

Em não havendo estipulação contratual prévia que regule a matéria, inicialmente é importante verificar se os herdeiros concordam e os sócios remanescentes aceitam receber um ou vários novos integrantes na entidade, eis que, em sendo uma sociedade de pessoas, destaca-se o caráter personalíssimo daquela organização e a vontade de permanecerem associados uns aos outros como condição de existência da própria sociedade uniprofissional.

Nesses casos, em havendo estipulação contratual que previamente tenha acordado sobre a automática substituição de herdeiros ao sócio falecido, esta somente poderá ser consolidada caso os sucessores concordem e satisfaçam os requisitos acima destacados, sob pena de ineficácia da própria deliberação.

No caso de sociedades uniprofissionais em que a personalidade dos sócio não mais interfira na relação comercial com a clientela, apresentando marca de renome e gestão profissional do portfólio de clientes, a transferência de fidúcia da clientela entre sócio morto e herdeiros habilitados se torna menos complexa, eis que a própria entidade tem a capacidade de administrar os contratos como se um intangível em fundo de comércio fosse, situação que, frise-se, merece tratamento diverso na apuração de haveres dessas organizações.

Já o exercício do direito de retirada imotivada por um sócio de grande importância para a saúde financeira da entidade pode impactar diretamente no posicionamento da organização perante o mercado atuante, eis que a clientela tende a o seguir nos movimentos econômicos realizados. O mesmo não acontece em sociedades uniprofissionais que possuem marca de renome e independência comercial em relação á personalidade dos integrantes.

O artigo 1.029 do Código Civil traz o direito potestativo do sócio integrante de sociedade uniprofissional constituída por tempo indeterminado, de se retirar da organização mediante notificação prévia destinada aos demais integrantes, desde que de boa fé e com antecedência mínima de 60 dias.

Nos 30 dias subsequentes ao recebimento da referida notificação, caso os demais sócios entendam ser inviável a continuidade da entidade sem a expertise daquele componente humano retirante, podem deliberar pela dissolução total da sociedade.

Inevitavelmente, o exercício do direito de retirada por um sócio provoca a redução do patrimônio social da entidade, bem como, invariavelmente, do capital social, deixando os demais integrantes com um impacto negativo no fluxo de caixa da sociedade, que precisará ser compensado ou reestruturado.

Assim ocorre porque a clientela captada e administrada pelo sócio retirante, em regra tende a acompanhá-lo nos movimentos societários em que se envolva, ante a relação de fidúcia pessoal depositada naquela pessoa ou profissional.

O mesmo não ocorre em entidades que já não dependam da individualidade dos integrantes para manutenção da saúde financeira e posicionamento econômico no mercado atuante, independentemente da estrutura gerencial que utilizam, eis que a clientela se qualifica como um ativo social e não pessoal dos sócios.

Por ora, vale destacar que não é a utilização de estrutura gerencial de outros tipos societários que deve nortear o reconhecimento de fundo de comércio na apuração de haveres das sociedades simples uniprofissionais, mas o nível de independência da entidade em relação à expertise dos sócios integrantes, como um dos principais critérios de qualificação econômica do patrimônio social.

Em resolvendo o sócio retirante questionar judicialmente o valor de eventuais haveres recebidos, nada deve mudar em relação à data-base para cálculo da conta a ser revisada, caso não haja prazo diverso previamente ajustado sobre a matéria.

O Código de Processo Civil de 2015, no seu artigo 605²³, diverge sobre a data-base utilizada para apuração dos haveres devidos, considerando, nos recessos imotivados, o

²³Art. 605. A data da resolução da sociedade será:

I - no caso de falecimento do sócio, a do óbito;

II - na retirada imotivada, o sexagésimo dia seguinte ao do recebimento, pela sociedade, da notificação do sócio retirante;

III - no recesso, o dia do recebimento, pela sociedade, da notificação do sócio dissidente;

IV - na retirada por justa causa de sociedade por prazo determinado e na exclusão judicial de sócio, a do trânsito em julgado da decisão que dissolve a sociedade; e

V - na exclusão extrajudicial, a data da assembleia ou da reunião de sócios que a tiver deliberado.

sexagésimo dia após o recebimento pela sociedade da notificação de exercício do direito, e nos recessos judiciais por justa causa, o trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito pretendido.

Finalmente, a decisão social de excluir um sócio que tenha influência significativa na manutenção da saúde financeira da entidade uniprofissional deve ser bem pensada e refletida pelos demais integrantes. Já na sociedade em que a pessoalidade do sócio faltoso não interfira no seu posicionamento perante o mercado, a deliberação social se torna mais racional e simples de ser tomada.

Mais uma vez o Código Civil, em seu artigo 1.030, prevê outra causa de dissolução parcial de sociedade uniprofissional, ao regular a possibilidade de exclusão de sócio com extinção do vínculo societário e necessidade de apuração de haveres para pagamento de eventual crédito ao integrante desligado da entidade.

Ao contrário do direito de retirada imotivada, a exclusão de sócio inverte a lógica decisória da extinção do vínculo contratual, sendo naquela originada pelo próprio integrante, e nesta pela sociedade, à sua conveniência e sem o consentimento do excluído, conforme explica Henrique Cunha Barbosa²⁴.

Com exceção do processo decisório sobre a extinção do vínculo, conforme acima destacado, a lógica da exclusão judicial de sócio segue o mesmo padrão procedimental das demais formas de dissolução parcial societária, sendo considerado a data base para apuração de eventuais créditos a serem recebidos pelo ex-integrante, aquela do trânsito em julgado da decisão constitutiva que ratifica a deliberação social realizada, quando necessário for a utilização do poder judiciário.

Resta esclarecer que a deliberação sobre a exclusão de sócio em sociedades uniprofissionais é baseada na conveniência da medida e não na sua obrigação de assim proceder. A entidade pode julgar oportuno manter um sócio que tenha cometido falta grave no exercício de suas atribuições, diante da sua expertise ou importância para gestão da clientela atendida.

A qualificação de fatos que justifiquem a ocorrência de justa causa pode advir de previsão legal ou contratual, levando em consideração que cada atividade econômica tem suas

²⁴ BARBOSA, Henrique Cunha. **Dissolução Parcial, Recesso e Exclusão de Sócios: Diálogos e Dissensos na Jurisprudência do STJ e nos Projetos de CPC e Código Comercial**. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013. p. 357.

peculiaridades, e, em sociedades de pessoas, os sócios têm a prerrogativa de acordarem sobre comportamentos e valores morais a serem preservados durante a vida útil da entidade.

Importa destacar que a perda de habilitação profissional também pode configurar justa causa para a exclusão de sócio, eis que o registro da qualificação técnica dos integrantes é, muitas vezes, condição legal para exercício da profissão, bem como para manutenção do tipo societário e seus benefícios econômicos, a exemplo das bancas de advogados, sociedades de contadores e organizações de agentes autônomos dedicados à consultoria em investimentos.

Igualmente pode acontecer com o sócio que não integralizou o capital subscrito, eis que este se torna inadimplente com a contribuição que se comprometeu a fazer para desenvolvimento da entidade, justificando a sua compulsória saída do quadro de integrantes da mesma, com redução ou não do capital social, nos termos do parágrafo único do artigo 1.004²⁵ do Código Civil.

Cabe esclarecer que, para o sócio falido ou que teve o seu quinhão social liquidado para pagamento de credores pessoais, não há necessidade de apuração de haveres, eis que seu eventual crédito já foi avaliado e destinado para remição de dívidas com terceiros, nos termos do parágrafo único do artigo 1.026²⁶ do Código Civil.

Nestes casos específicos, dispensa-se a utilização da via judicial para formalizar a extinção do vínculo societário com o ex-integrante, eis que a perda compulsória do seu status e quinhão social não se dá por deliberação da sociedade, mas por procedimento judicial que antecede a liquidação.

Nas demais hipóteses de exclusão de sócio fundamentada em justa causa, a utilização da via judicial é essencial. Nesse sentido, embora haja liberdade para previsão contratual de hipóteses de configuração de falta grave como motivos de extinção do vínculo, é essencial que haja razoabilidade nas escolhas das referidas condutas, eis que o Juiz do processo também haverá de ser convencido sobre a gravidade do comportamento ali destacado.

²⁵Art. 1.004. Os sócios são obrigados, na forma e prazo previstos, às contribuições estabelecidas no contrato social, e aquele que deixar de fazê-lo, nos trinta dias seguintes ao da notificação pela sociedade, responderá perante esta pelo dano emergente da mora.

Parágrafo único. Verificada a mora, poderá a maioria dos demais sócios preferir, à indenização, a exclusão do sócio remisso, ou reduzir-lhe a quota ao montante já realizado, aplicando-se, em ambos os casos, o disposto no § 1º do art. 1.031.

²⁶ Art. 1.026. O credor particular de sócio pode, na insuficiência de outros bens do devedor, fazer recair a execução sobre o que a este couber nos lucros da sociedade, ou na parte que lhe tocar em liquidação.

Parágrafo único. Se a sociedade não estiver dissolvida, pode o credor requerer a liquidação da quota do devedor, cujo valor, apurado na forma do art. 1.031, será depositado em dinheiro, no juízo da execução, até noventa dias após aquela liquidação.

Assim, é necessário que a conduta que fundamenta a deliberação tenha efeito direto contra a sociedade, a exemplo de concorrência desleal, fraude na administração ou subtração de patrimônio social sem autorização, e possa ser devidamente comprovada, conforme ratifica o Professor Manoel de Queiroz Pereira Calças²⁷.

Caso não haja previsão contratual sobre o procedimento a ser adotado, a deliberação social que avalia a aprovação da medida deve ser tomada por maioria do capital social, nos termos do artigo 1.010²⁸ do Código Civil, e em reunião preferencialmente pautada para esta finalidade, a ser realizada por qualquer meio em direito admitido.

Cabe mencionar que, nos termos do artigo 600²⁹, inciso V do Código de Processo Civil, a legitimidade ativa para a propositura da ação judicial de reconhecimento e ratificação da deliberação tomada é da própria sociedade, que decide por maioria dos demais integrantes, mas contra ela é que é exercido o direito de apurar haveres.

Outrossim, cabem aos sócios remanescentes, inclusive aos minoritários, a legitimação extraordinária para propositura da ação, caso a administração social assim não o faça em tempo hábil ou por receio de represálias dos controladores, conforme explicam Marcelo Guedes Nunes e Rodrigo Mendes de Araújo³⁰.

Desta forma, inobstante não existir um prazo estipulado em lei para tanto, deve haver ponderação e razoabilidade quanto à medida a ser tomada, eis que exige antecipação por parte

²⁷ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Simples**. In: FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis; PROENÇA, José Marcelo Martins (coord.). Tipos Societários. São Paulo. Saraiva, 2014. p. 146.

²⁸ Art. 1.010. Quando, por lei ou pelo contrato social, competir aos sócios decidir sobre os negócios da sociedade, as deliberações serão tomadas por maioria de votos, contados segundo o valor das quotas de cada um.

§ 1º Para formação da maioria absoluta são necessários votos correspondentes a mais de metade do capital.

§ 2º Prevalece a decisão sufragada por maior número de sócios no caso de empate, e, se este persistir, decidirá o juiz.

§ 3º Responde por perdas e danos o sócio que, tendo em alguma operação interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto.

²⁹ Art. 600. A ação pode ser proposta:

I - pelo espólio do sócio falecido, quando a totalidade dos sucessores não ingressar na sociedade;

II - pelos sucessores, após concluída a partilha do sócio falecido;

III - pela sociedade, se os sócios sobreviventes não admitirem o ingresso do espólio ou dos sucessores do falecido na sociedade, quando esse direito decorrer do contrato social;

IV - pelo sócio que exerceu o direito de retirada ou recesso, se não tiver sido providenciada, pelos demais sócios, a alteração contratual consensual formalizando o desligamento, depois de transcorridos 10 (dez) dias do exercício do direito;

V - pela sociedade, nos casos em que a lei não autoriza a exclusão extrajudicial; ou

VI - pelo sócio excluído.

Parágrafo único. O cônjuge ou companheiro do sócio cujo casamento, união estável ou convivência terminou poderá requerer a apuração de seus haveres na sociedade, que serão pagos à conta da quota social titulada por este sócio.

³⁰ NUNES, Marcelo Guedes; ARAÚJO, Rodrigo Mendes de. **A Exclusão de Sócio na Limitada e o Projeto de Código de Processo Civil**. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013. p. 621.

dos legitimados extraordinários, dos custos necessários à defesa dos interesses sociais, tais como custas judiciais, honorários de advogados e periciais contábeis, que devem ser reembolsados pela sociedade, tão logo seja possível.

4. APURAÇÃO DE HAVERES

Nas apurações de haveres das sociedades uniprofissionais em que os ativos intangíveis pertençam aos sócios integrantes, o critério de valor patrimonial de mercado, previsto no artigo 1.031 do Código Civil, deve ser utilizado apenas para mensuração econômica dos elementos tangíveis imobilizados, individualmente considerados, a preço médio de reposição.

Já nas dissoluções parciais de sociedades uniprofissionais em que haja o reconhecimento de fundo de comércio social, por conta da independência econômica em relação à expertise dos sócios integrantes, o valor patrimonial de mercado do conjunto de ativos tangíveis e intangíveis poderá ser mensurado pelo método de fluxo de caixa descontado, eis que consiste em uma metodologia apropriada para a avaliação dinâmica do potencial de geração de caixa da referida universalidade, compatível com o paradigma legalmente exigido pelo artigo 1.031 do Código Civil.

O artigo 1.031 do Código civil dispõe que a avaliação da quota do sócio, nos casos de resolução em relação à sociedade, salvo disposição contratual em sentido contrário, deverá ser realizada com base na sua situação patrimonial, à data da saída e em balanço especialmente levantado, além de paga em dinheiro no prazo de 90 dias.

A liberdade para escolha das variáveis que serão levadas em consideração na apuração de haveres é uma prerrogativa inerente à autonomia da vontade, que deve ser bem utilizada e explorada nos momentos de melhores entendimentos entre os sócios.

É possível, inclusive, o estabelecimento de critérios diferentes para cada hipótese de dissolução parcial, com a inserção de distintas variáveis nas contas a serem elaboradas e registradas em laudo próprio, a depender do motivo ensejador da extinção do vínculo e das características econômicas da sociedade. Sobre a elaboração do referido laudo contábil em sociedade de pessoas, remete-se à lição de Hernani Estrela³¹.

A situação patrimonial a que se refere o artigo 1.031 do Código Civil deverá ser aquela em que se atualizem os bens e direitos registrados em demonstração contábil regular, a preço médio de mercado dos elementos ali constantes, com a utilização de peritos avaliadores, para

³¹ ESTRELA, Hernani. **Apuração dos Haveres de Sócio**. Rio de Janeiro. Editor José Confino, 1960. p. 169.

que se evite a diluição injustificada do patrimônio representativo do quinhão de participação do ex-sócio na entidade, conforme previsto pelo Enunciado 487 da V Jornada de Direito Civil³².

Ainda nesse sentido, em sociedades qualificadas por forte influência da personalidade dos sócios, com impossibilidade de reconhecimento de ativos intangíveis em um eventual fundo de comércio, a utilização de critérios meramente contábeis acabaria por subavaliar os haveres devidos.

Por outro lado, caso a sociedade possua independência econômica e comercial em relação ao ex-integrante, é inevitável reconhecer-se a existência de um fundo de comércio social composto por clientela e propriedade intelectual, o que naturalmente dificulta ao sócio em levar consigo os contratos celebrados enquanto participante da entidade.

Desta forma, em sociedades uniprofissionais com autonomia econômica em relação à personalidade dos sócios integrantes, o valor patrimonial de mercado do quinhão social avaliado, conforme previsto pelo artigo 1.031 do Código Civil, poderá ser mensurado pelo método do fluxo de caixa descontado, não apresentando qualquer incompatibilidade ou limitação técnica com o quanto disposto legalmente.

Esclarecem Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França e Marcelo Vieira von Adamek³³, que, *o fluxo de caixa avalia indiretamente todos os ativos, inclusive os intangíveis, desde que sejam operacionais (e, se não o forem, devem apenas estes serem tratados pelo avaliador) justamente na medida em que os ativos operacionais influem ou repercutem na capacidade que a empresa tem de gerar fluxos de caixa positivos.*

A matéria também é tratada no capítulo intitulado de *ação de dissolução parcial de sociedade*, constante dos artigos 600 e seguintes do Código de Processo Civil, onde se regula, na verdade, a liquidação de quotas decorrente da extinção de vínculo societário com o sócio morto, retirante ou excluído, nas causas determinadas pelo Código Civil.

Especialmente no seu artigo 606³⁴, o Código de Processo Civil prevê que o Juiz definirá como critério de apuração de haveres, caso não haja outro estabelecido contratualmente, o valor

³² 487 - Na apuração de haveres de sócio retirante (art. 1.031 do CC), devem ser afastados os efeitos da diluição injustificada e ilícita da participação deste na sociedade.

³³ FRANÇA, op. cit., p. 71.

³⁴ Art. 606. Em caso de omissão do contrato social, o juiz definirá, como critério de apuração de haveres, o valor patrimonial apurado em balanço de determinação, tomando-se por referência a data da resolução e avaliando-se bens e direitos do ativo, tangíveis e intangíveis, a preço de saída, além do passivo também a ser apurado de igual forma.

Parágrafo único. Em todos os casos em que seja necessária a realização de perícia, a nomeação do perito recairá preferencialmente sobre especialista em avaliação de sociedades.

patrimonial da quota, apurado em balanço de determinação, levando em consideração o “preço de saída” de ativos tangíveis e intangíveis, bem como do passivo de igual forma.

Ainda na ausência de convenção previamente estabelecida, o valor apurado deve ser pago em dinheiro, à luz do artigo 1.031 do Código Civil, conforme reiterado no artigo 609³⁵ do diploma processual.

O ponto de partida da análise do método de avaliação trazido pela legislação processual é o mesmo utilizado pelo Código Civil em seu artigo 1.031, qual seja, o da situação patrimonial da quota, apurado em balanço de determinação, onde se entende que devem ser atualizados os valores de registro dos elementos contábeis para os mais próximos possíveis dos de mercado.

Entretanto, pecou o referido diploma ao eleger o “preço de saída” dos elementos constantes do balanço patrimonial da sociedade, para liquidação do quinhão social de ex-integrante, eis que referido critério não possui um racional de objetividade que permita estabelecer um valor justo do direito perseguido.

No caso de sociedades uniprofissionais que não dependam da personalidade dos sócios para manutenção da sua saúde financeira, a utilização do “preço de saída” como critério de liquidação também se torna uma tarefa complexa, eis que a avaliação dos elementos do fundo de comércio, a exemplo da clientela e propriedades intelectuais, levaria em conta a performance do ativo para a sua quantificação, mensurável por diferentes formas, como fluxo de caixa descontado ou múltiplos de rentabilidade, dentre outros, a depender do contexto de negociação.

Portanto, até nas sociedades uniprofissionais em que haja um afastamento da relação da clientela com o profissional intelectual, dificilmente se consegue aplicar o método subjetivo de “preço de saída” para avaliação do fundo de comércio social, devendo ser priorizado a utilização dos critérios pré-estabelecidos de forma convencional e baseada em livre autonomia negocial.

4.3 DA JURISPRUDÊNCIA

Os critérios jurisprudenciais utilizados pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e pelo Superior Tribunal de Justiça para apuração de haveres em sociedades uniprofissionais não criam a segurança jurídica necessária em poder contar com a esfera contenciosa judicial

³⁵ Art. 609. Uma vez apurados, os haveres do sócio retirante serão pagos conforme disciplinar o contrato social e, no silêncio deste, nos termos do [§ 2º do art. 1.031 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 \(Código Civil\)](#).

para uma adequada solução de conflitos oriundos de dissoluções parciais das referidas entidades.

A prioridade da análise jurídico normativa sobre a inclusão do fundo de comércio na apuração de haveres de sociedades uniprofissionais deve se dar, primeiramente, sobre o tipo societário utilizado para desenvolvimento das atividades econômicas, e, posteriormente, sobre o nível de dependência financeira da entidade em relação à personalidade dos sócios integrantes, como critérios de aplicação da mais adequada regra de liquidação do quinhão social dissolvido.

A busca por decisões judiciais foi limitada àquelas prolatadas no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e no Superior Tribunal de Justiça, entre os anos de 2012 e 2021, focando em trazer à discussão os principais fundamentos utilizados nos acórdãos mais recentemente publicados e em contextos selecionados com base nos conceitos acima definidos.

Importa ainda destacar que as expressões utilizadas como critérios de pesquisa focaram nas palavras-chave “apuração de haveres”, “fundo de comércio”, “sociedade uniprofissional”, “sociedade simples”, sociedade simples limitada”, “sociedade de médicos”, “sociedade de advogados”, “sociedade de engenheiros”, “sociedade de contadores”, “dissolução parcial” e “goodwill”.

A análise destacará primeiramente os fundamentos e indicadores jurisprudenciais utilizados para a prolação de decisões no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, e, posteriormente, como a matéria está sendo tratada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, seguindo, portanto, uma ordem hierárquica de apresentação.

Embora seja pequena a quantidade de decisões judiciais encontradas sobre sociedades uniprofissionais, levando em consideração o intervalo de tempo pesquisado, observa-se que não há consenso jurisprudencial sobre os critérios utilizados na apuração de haveres de organizações de profissionais intelectuais, em relação à existência e inclusão do fundo de comércio nas contas realizadas.

O acesso público às discussões sobre a inclusão de eventual fundo de comércio em apuração de haveres das grandes entidades uniprofissionais, a exemplo de bancas de advogados e sociedades de auditoria e consultoria contábil, está impossibilitado pelo sigredo de justiça ou ainda pelo sigilo arbitral inerente a esta específica forma de solução de conflitos, o que limitou a pesquisa aqui realizada ao âmbito judicial sem restrição de consulta.

Inobstante, percebe-se no ambiente jurisprudencial brasileiro, uma confusão operada pelos julgadores em relação ao tipo societário escolhido pelos agentes para execução do

empreendimento econômico e a atividade efetivamente exercida pela entidade, independentemente da sua estrutura de gestão.

As sociedades de médicos são as que mais se destacam em números de processos levados à esfera judicial, a respeito de controvérsias sobre os critérios de apuração de haveres utilizados nos casos de dissoluções parciais e a eventual inclusão do fundo de comércio nas contas realizadas.

Verdadeiramente, a falta de uniformidade dos fundamentos apresentados nos casos analisados leva à insegurança jurídica do desenvolvimento de sociedades de profissionais intelectuais sem uma prévia estipulação contratual sobre os critérios de apuração de haveres, frente ao diferente tratamento jurisprudencial dado em semelhantes situações de dissoluções parciais.

A maior parte dos Magistrados signatários das decisões analisadas não apresentaram fundamentos econômicos relevantes à manutenção de uma segurança jurídica e econômica no tratamento dado às entidades uniprofissionais, muitos deles se reservando a ratificarem os laudos contábeis periciais ali produzidos pelos auxiliares experts.

Auxiliares estes que, muitas vezes, conforme relatado nas próprias decisões, elaboraram laudos diversos, levando em consideração os possíveis cenários a serem vislumbrados pelos Magistrados, seja a título de as entidades serem qualificadas como empresárias ou intelectuais, simples ou limitadas, bem como a inclusão ou não de ativos intangíveis nas contas elaboradas.

Os critérios de avaliação dos ativos também são aplicados de diferentes formas, a depender do caso concreto, sendo utilizado predominantemente o critério dinâmico de fluxo de caixa descontado para todos os ativos representados pelo quinhão liquidado, quando da inclusão de eventual intangível ou *goodwill* nas contas, bem como o valor patrimonial de mercado quando da consideração somente dos tangíveis.

As decisões sobre o tema, no contexto de sociedades empresárias, são mais fáceis de serem encontradas, entretanto, também não possuem uma sintonia de entendimentos sobre a inclusão do *goodwill* no cálculo de haveres em dissoluções parciais, exigindo, igualmente, uma análise caso a caso de cada demanda judicializada.

Invariavelmente, as decisões prolatadas mandam observar com prioridade o quanto disposto contratualmente, tutelando a autonomia da vontade, conforme ordenado nos artigos 1.031 do Código Civil e 606 do Código de Processo Civil.

Nesse sentido, mais uma vez ratifica-se a importância de uma prévia e bem elaborada estipulação contratual sobre o critério de cálculo e forma de pagamento de haveres, em cada

hipótese de dissolução parcial de entidades uniprofissionais prevista nos artigos 1.028 a 1.030 do Código Civil.

Referida conduta é a melhor medida a ser tomada preventivamente, para que se evitem longas disputas judiciais, desde que não há possibilidade de realização de uma segura análise do custo de oportunidade em contar com a referida esfera contenciosa de solução de conflitos.

CONCLUSÃO

A escolha do correto tipo societário para exploração de atividades intelectuais, artísticas ou literárias é critério de extrema importância no tratamento jurídico e econômico dispensado às sociedades uniprofissionais, em caso de apuração de haveres nas dissoluções parciais.

Entretanto, a utilização de estrutura gerencial mais complexa não as exonera das qualidades essenciais do tipo simples, quais sejam, o registro de constituição em cartório civil de pessoas jurídicas, a manutenção da responsabilidade subsidiária e ilimitada dos sócios pelas obrigações assumidas em nome da entidade, bem como a preservação do regime de insolvência civil.

Da mesma forma, a influência da personalidade dos sócios na manutenção da saúde econômica e financeira da entidade é outro critério de extrema importância a ser analisado, quando do tratamento jurídico inerente ao reconhecimento de fundo de comércio nas organizações uniprofissionais.

Em regra, quando a relação de confiança do serviço prestado é depositada nos sócios experts que atendem a clientela, referida expectativa de rentabilidade não pertence à entidade, mas aos próprios integrantes que justificam a existência da sociedade, mesmo que organizados com personalidade jurídica.

Excepcionalmente, é possível que em virtude de um maior afastamento da relação de fidúcia dos sócios com a clientela atendida, seja a estrutura profissional e comercial da sociedade o principal motivo de manutenção do contrato firmado, sendo inevitável reconhecer, nestes casos, a existência de um fundo de comércio a ser avaliado quando da apuração de haveres em dissoluções parciais, o que pode provocar complexos conflitos societários.

Vale destacar que a clientela, quando dependente da personalidade do sócio para geração dos benefícios econômicos esperados, não possui os requisitos legais de registro e reconhecimento contábil para ser incluída nas demonstrações ordinárias da entidade uniprofissional.

Entretanto, nas sociedades uniprofissionais em que haja um maior afastamento da importância do sócio expert para manutenção da relação com a clientela atendida, se torna inevitável reconhecer que o controle sobre aquele ativo pertence à entidade, e não aos integrantes, autorizando a norma contábil, excepcionalmente, o seu registro de mutação patrimonial.

A morte de sócio pode resultar na liquidação da quota do ex-integrante e pagamento de haveres aos herdeiros, substituição do falecido por um sucessor tecnicamente habilitado para tanto, de acordo com a classe de serviços oferecida pela sociedade uniprofissional, ou dissolução total da entidade.

No caso de retirada imotivada, a continuidade da sociedade pode ser impossibilitada caso o sócio retirante seja de grande importância na captação e manutenção da clientela que justifica a existência da entidade, e tenda a sair com o ex-integrante.

O mesmo pode ocorrer no caso de exclusão de sócio por justa causa, que deve ser bem pensada e ponderada diante da importância daquele integrante na captação e manutenção do principal ativo que justifica a geração de caixa para a entidade, qual seja, a relação de fidúcia com a clientela.

Na ausência de previsão contratual, o artigo 1.031 do Código Civil ordena que os haveres em sociedades uniprofissionais sejam calculados levando em conta os valores patrimoniais atualizados dos bens, direitos e obrigações da entidade, a preço de mercado, em balanço especialmente levantado com base na data de desligamento do sócio.

Já o artigo 606 do Código de Processo Civil, utilizado quando existe discussão judicial sobre as contas apuradas em haveres, ordena que referidos bens, direitos e obrigações sejam atualizados de acordo com a situação patrimonial da entidade, entretanto, levando em consideração o “preço de saída” dos elementos destacados.

A ausência de critérios objetivos utilizados pelas decisões judiciais no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça, para julgamento sobre a inclusão de eventual fundo de comércio em apuração de haveres de sociedades de profissionais intelectuais, dificulta o estabelecimento de um padrão a ser analisado.

Finalmente, com base nos critérios jurídicos, contábeis, legais e jurisprudenciais, ratifica-se a importância da elaboração de cláusulas contratuais a serem inseridas em ato constitutivo ou acordo de quotistas de sociedades uniprofissionais, prevendo os critérios para apuração de haveres em caso de dissolução parcial, bem como sua forma de pagamento.

Em assim o fazendo, preferencialmente num momento de bom entrosamento entre as partes, estarão os sócios agindo cautelosamente e evitando que qualquer disputa judicial possa causar maiores prejuízos a todos os envolvidos, diante do tempo dispendido e da insegurança jurídica existente sobre o tema no ambiente judicial brasileiro.

REFERÊNCIAS

ADVOGADOS, Pinheiro Neto. **Sociedade de advogados**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1975.

BARBOSA, Henrique Cunha. **Dissolução Parcial, Recesso e Exclusão de Sócios: Diálogos e Dissensos na Jurisprudência do STJ e nos Projetos de CPC e Código Comercial**. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. São Paulo. Atlas, 2017.

BORINELLI, Márcio Luiz; PIMENTEL, Renê Coppe. **Contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais**. São Paulo. Atlas, 2019.

BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei no 8.906 de 04 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 28 de outubro de 2019.

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 28 de junho de 2019.

BRASIL. Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm>. Acesso em 03 de setembro de 2019.

BRASIL. Lei 13.105 de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acesso em 15 de janeiro de 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 958.116, do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Brasília, DF, 22 de maio de 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 1.227.40, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Brasília, DF, 26 de maio de 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial no 990.996, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Brasília, DF, 4 de abril de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno em Agravo em Recurso Especial no 1.539.784, do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Brasília, DF, 29 de outubro de 2019.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Simples**. In: FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis; PROENÇA, José Marcelo Martins (coord.). Tipos Societários. São Paulo. Saraiva, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Novo Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2017.

_____. **A Dissolução de Sociedades no Código de Processo Civil**. In: YARSHELL, Flávio Luiz; PEREIRA, Guilherme Setoguti J. Processo Societário III. São Paulo. Quartier Latin, 2018

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento conceitual básico R1. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em 03 de setembro de 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico contábil CPC 04 (R1). Ativo Intangível. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2013.pdf. Acesso em 05 de setembro de 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico contábil CPC 15 (R1). Combinação de Negócios. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2013.pdf. Acesso em 25 de novembro de 2019.

ESTRELA, Hernani. **Apuração dos Haveres de Sócio**. Rio de Janeiro. Editor José Confino, 1960.

FERNANDES, Edison Carlos. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro – Comentários tributários ao Pronunciamento Conceitual Básico**. Revista de Direito Contábil Fiscal; v. I. São Paulo. MP, 2019.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Da inexistência de fundo de comércio nas sociedades de profissionais de engenharia**. In: Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro; v. 36, n. 111. São Paulo. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 1998.

FRANÇA, Erasmo Valadão Azevedo e Novaes; ADAMEK, Marcelo Vieira von. **Da Ação de Dissolução Parcial de Sociedade**. São Paulo. Malheiros, 2016.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Sociedade de Médicos**. São Paulo. Lex Editora, 2010. p. 79.

_____ ; FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada e Sociedade de Pessoas**. In: CARVALHOSA, Modesto (coord.). Coleção tratado de direito empresarial; v. II. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2016.

_____. **Direito de Empresa**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2017.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo. Atlas, 2018.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo. Atlas, 2015.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de Empresas: Da Mensuração Contábil à Econômica**. São Paulo. Atlas, 2001.

NUNES, Marcelo Guedes; ARAÚJO, Rodrigo Mendes de. **A Exclusão de Sócio na Limitada e o Projeto de Código de Processo Civil**. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013.

NUNES, Marcio Tadeu Guimarães. **Dissolução Parcial, Exclusão de Sócio e Apuração de Haveres nas Sociedades Limitadas**. São Paulo. Quartier Latin, 2015.

PRADO, Roberta Nioac; VILELA, Renato. **Sair por Quanto? Adequação do Método de Avaliação de Participação Societária em Dissolução Parcial de Sociedade**. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de (coord.). Sociedade Limitada Contemporânea. São Paulo. Quartier Latin, 2013.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial**. São Paulo. Forense, 2017.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. São Paulo. Saraiva, 2013.

ROCHA, Glauco. **A apuração de Haveres: Uma Aproximação Sobre a Evolução Recente do Tema e a Prática dos Peritos Contadores**. In: BARBOSA, HENRIQUE; BOTREL, Sérgio (coord.). Novos Temas de Direito e Corporate Finance. São Paulo. Quartier Latin, 2019.

SUSSKIND, Richard. **Tomorrow's Lawyers**. Oxford. Oxford University Press, 2013.