



DO ENTENDIMENTO ADOTADO PELO FISCO MUNICIPAL SOBRE O REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA DO ISS E A SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS, NOS TERMOS DO ART. 9º DO §§ 1º E 3º DO DL 406/68.

O Regime de Tributação Fixa Anual do ISS é um regime de tributação especial, menos oneroso, que pode ser pago á vista ou parceladamente, na forma da lei, cujo lançamento pela administração tributária é *de ofício*;

O enquadramento da pessoa jurídica nessa sistemática do recolhimento de ISS pelo valor fixo anual não depende especificamente do modelo societário adotado pelo contribuinte, mas da pessoalidade do serviços e de como ele é entregue a comunidade, se modo pessoal ou impessoal;

O cálculo do ISS nesse regime será em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, multiplicado pelo valor do ISS anual determinado para profissionais autônomos.

As sociedades de profissionais, aos termos do artigo 235 do RCTM (*Sociedade Limitada Unipessoal - SLU, Sociedade Simples -S/S e Escritórios de Serviços Contábeis*) são as sociedades uniprofissionais cujas atividade exercidas sejam objeto do benefício do art. 9º §3º do DL 406/68, assim como os profissionais autônomos, §1º, e deve ser constituída exclusivamente por profissional ou profissionais habilitados para uma mesma profissão regulamentada, para o exercício desta, assumindo responsabilidade pessoal.

De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), para ter direito ao regime fixo do ISS, a sociedade não pode ter caráter empresarial, sendo sua principal característica a pessoalidade, isto é, o envolvimento pessoal e direto do profissional ou profissionais no exercício da atividade.

Na legislação municipal os requisitos estão previstos no Código tributário Municipal, LC 38/22, art. 58, inc. I a VIII e no Decreto nº 0750/2023, art. 236, incisos I a VII, de cumprimento cumulativos, ou seja, a inexistência de um deles invalida a aplicação do regime.

De acordo com o inciso VIII a sociedade deverá ser uniprofissional (prestar o serviço isoladamente e exclusivamente), serviços estes constantes nos seguintes itens da Lista: 4.01, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01, 17.14, 17.16, 17.19 e 17.20 da lista de serviços tributáveis do Anexo II do CTM.

Entende-se por válido fazer alguns comentários explicativos sobre o art. 236 do RCTM, que estabelece que as sociedades de profissionais poderão optar, anualmente, pelo regime de tributação fixa quando: *“I - estejam regularmente registradas em seus órgãos de classe”*, o que procurou aqui, o legislador, dar trato apenas as sociedade de profissionais (pessoa jurídica) e não ao profissional habilitado em si, o que aconteceu em seguida;

“II - sejam formadas com todos os participantes legalmente habilitados para a mesma atividade prestacional...”, caso em que o legislador não acolheu à formação societária por



participantes habilitados em áreas distintas de atuação, para fins do ISS fixo anual, mesmo que um ou mais desses participantes apenas lhes seja suporte financeiro, não atuando na efetiva realização das atividades da sociedade como prestacional;

“III - limitem-se à prestação de serviços específicos da área da habilitação dos profissionais;”, a prestação de serviços está limitada a área da habilitação do profissional não se reconhecendo à sociedade de profissionais o exercício de outras atividades de área não correlata a área da habilitação). Exemplo dos contadores, que realizam atividades tipificadas no item 17.19 da lista de serviços, mas a atividade 17.15 – arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica, embora não expressamente apresentada no rol de atividades beneficiadas do inciso VIII do art. 58 da LC 38/22, poderá ser exercida por este por se encontrar albergada *implicitamente*, amparada o seu exercício pelo regulamento da classe do profissional contábil.

Outro exemplo para fins do benefício do ISS fixo, os profissionais médicos, habilitados ao exercício da profissão tipificada no item 04.01 – Medicina e biomedicina, poderão exercer atividades tipificadas no item 04.02 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres, sem o comprometimento de seu benefício, desde que comprovada a pessoalidade no efetivo exercício da atividade, na operação dos equipamentos e análises clínicas.

Informa-se que a atividade 04.02, não foi recepcionada pelo rol de atividades beneficiada pelo ISS fixo municipal conforme a literalidade da lei complementar, no entanto o regulamento da classe assim o permite, observada a pessoalidade empregada em seu efetivo exercício.

“IV - possuam até o máximo de 2 (dois) empregados, em relação a cada sócio;”. Sem dúvidas esse é um inciso que mais teve a atenção dos jurisdicionados e da administração pública tributária municipal, seu fundamento se encontra amparado na necessidade de se preservar a pessoalidade dos serviços prestados pelos sócios da sociedade e o estabelecido quantitativo de profissionais auxiliares empregados que não comprometesse essa pessoalidade.

A limitação regulamentar surgiu da necessidade de estabelecer um *“marco divisório”* entre quantitativo de profissionais auxiliares empregados, com potencial desqualificador da pessoalidade, e o quantitativo de profissionais auxiliar empregado que não venha a comprometer a pessoalidade empregada.

A autonomia municipal, para o estabelecimento deste marco, é o ponto de partida para o quantitativo de auxiliar empregado exposto na lei por se compreender que, em média na localidade, 02 (dois) profissionais auxiliares é um quantitativo considerado razoável para não desqualificar a pessoalidade dos trabalhos realizados por uma prestacional.

“V - Utilizem suas imobilizações técnicas exclusivamente no trabalho pessoal e intelectual dos profissionais;”. a lei e o regulamento municipal trata da **exclusividade** do uso das imobilizações técnicas na realização das atividades rotineiras da sociedade de profissionais, não podendo estes, ter outro fim que não a do objeto social, nem ainda ser cedido, emprestado, compartilhado ou alugado, a terceiros para realização de mesma atividade ou de outra que não a exercida pela sociedade. Hipótese onde sociedades de



profissionais distintas compartilham mesmas imobilizações técnicas para atingimento de seus objetivos societários, atraindo ainda o compartilhamento da mão de obra auxiliar.

“VI - não estejam constituídas sob a forma de sociedade comercial ou a ela equiparada, na forma da legislação civil;”.

O STJ tem como superado o entendimento de que o modelo societário do contribuinte seria fator determinante ao benefício do ISS fixo. Recentemente, a Corte, abandonou esse entendimento, adotando como fatores relevantes a serem considerados a personalidade na realização dos trabalhos e como ele é entregue a comunidade, limitada a respectiva exploração intelectual dos sócios. A essência da menor capacidade contributiva não se atrela ao modelo societário (Ministra Helem Costa);

O fisco municipal passou a ter seu entendimento alinhado ao da Corte superior; entretanto, a essência sobre a forma ainda prevalece, o que constatado na prática elementos de empresa na sociedade de profissionais, a mesma será tributada pela receita bruta, aos termos legais. (Parágrafo único do art. 58 da LC 38/22).

“VII - estejam regularmente inscritas no CADES.”, O CADES municipal compreende todas as atividades, econômicas ou não, com ou sem fins lucrativos, sujeitas à qualquer obrigação tributária, ainda que imune ou isentas de tributos (art. 41 do RCTM), e deverá está integrado ao REDESIM. É entendimento de que o contribuinte deve ser encontrado com seus dados cadastrais atualizados junto ao poder público municipal, e a outros órgãos de competência, conforme caso, quer seja para realização da simples visita fiscal in loco, quer seja para contatos através de e-mails, telefones ou domicílio eletrônico, no intuito de informá-lo das intenções da administração pública tributária junto aos seus administrados.

O art. 237 do RCTM, incisos de I a VII, ainda estabelece que não se considera sociedade de profissionais aquela que, desenvolva atividade diversa da constante do objeto social e da habilitação profissional dos sócios; que o volume das atividades de prestação de serviço seja incompatível com a capacidade de trabalho pessoal dos profissionais habilitados; que o volume ou custo das atividades meio sejam preponderantes em relação ao custo final do serviço prestado; que contrate pessoa jurídica para a realização do todo ou de parte dos serviços prestados.

Para fins do benefício fiscal, fica vedada as sociedades uniprofissionais a contratação de terceiros em virtude do comprometimento da personalidade requerida ao profissional prestacional. A contratação de terceiros se configura como mão de obra, característica de elemento de empresa, não mais de sociedade uniprofissional. (*jurisprudência*).

Quanto à contratação de pessoa física para realização das atividades, essa obedecerá aos termos previsto no inciso IV do art. 236 do RCTM.

De outra sorte, entende-se que a contratação de terceiros para realização de atividades meio não encontra óbice no regulamento, desde que este não realize a atividade fim da sociedade contratante, ou seja, prestacional que desenvolve atividade “x” que necessite fazer uso de serviços contábeis realizados por terceiros, pessoa jurídica ou pessoa física, fica desimpedida da contratação desses serviços por se tratar de uma atividade meio.



Fica superado o entendimento da impossibilidade de contratação de terceiros para realização de atividade meio, a exemplo dos escritórios de serviços contábeis e autônomos dessa área de habilitação. Fundamentação legal: Resp 31084MS. O que importa unicamente é a forma de como o serviço é prestado à comunidade.

Entretanto, comprovada a preponderância da atividade em relação ao custo final (art. 237, III do RCTM), ou a atuação da prestacional contratada para realização da atividade meio, na realização das atividades – fim, da contratante, configurar-se-á elemento de empresa pelo emprego de mão de obra de terceiro na realização de suas atividades, incidindo assim, esta sociedade contratante, no que reza o inciso IV do art. 237 do RCTM.

A jurisprudência é uniforme em validar os requisitos da legislação municipal, inclusive no tocante à aferição da ausência de pessoalidade, característica da atividade empresarial, excludente, por sua vez, do regime.

O Decreto-lei n. 406/68, art. 9.º, § 3.º, assim, não distingue, para efeitos tributários, o profissional autônomo daqueles que, reunidos em sociedade sem fins lucrativos, atuam em conjunto. O escopo da norma é o de favorecer a reunião de profissionais que, em sociedade, podem prestar um serviço com maior qualidade e a um custo menor.

A criação de uma sociedade empresarial, por outro lado, conquanto seja perfeitamente lícita, não goza do mesmo tratamento tributário.

Um ponto importante para a compreensão do tema, portanto, é o esclarecimento sobre a distinção entre sociedades civil e empresarial.

De fato, quando se observa a redação do Código Civil de 2002. Na sua Parte Especial, o Código Civil disciplina a forma societária "simples", que se distingue da empresária.

Fábio Ulhoa Coelho sintetiza a diferença entre ambas da seguinte forma:

As sociedades podem ser de duas espécies: simples ou empresárias. As simples exploram atividade econômica desprovida de empresarialidade. Já as empresárias organizam a exploração da atividade econômica como empresa, isto é, através da articulação dos fatores de produção: capital, mão de obra, insumo e tecnologia. (Curso de direito civil. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1. p. 253)

LEGISLAÇÃO PRINCIPAL:

LC 38/2022 - art. 58, incisos I a VIII.

Art. 58. Quando os serviços forem prestados por sociedades simples, de forma pessoal pelos próprios contribuintes, estas ficarão sujeitas ao imposto por alíquotas fixas nos termos do caput do art. 57, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, desde que:

I - estejam regularmente registradas em seus órgãos de classe;



- II - sejam formadas com todos os participantes legalmente habilitados para a mesma atividade prestacional;
- III - limitem-se à prestação de serviços específicos da área da habilitação dos profissionais;
- IV - possuam até o máximo de 2 (dois) empregados, em relação a cada sócio;
- V - utilizem suas imobilizações técnicas exclusivamente no trabalho pessoal e intelectual dos profissionais;
- VI - não estejam constituídas sob a forma de sociedade comercial ou a ela equiparada, na forma da legislação civil;
- VIII - prestem, exclusiva e isoladamente, os serviços previstos nos subitens 4.01, 4.06, 4.08, 4.10, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01, 17.14, 17.16, 17.19 e 17.20 da lista de serviços tributáveis do Anexo II.

Parágrafo único. As sociedades simples constituídas sob a forma societária limitada fazem jus ao benefício da tributação por alíquota fixa desde que os seus sócios prestem serviços de forma pessoal e sem caráter empresarial.

DL 406/1968 - art. 9º, §§1º e 3º.

Art. 9º (...)

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

RCTM 0750/2023 – Regulamento do Código Tributário Municipal - art. 236, incisos I a VII, e art 237.

Art. 236. As sociedades de profissionais poderão optar, anualmente, pelo regime de tributação fixa quando: I - estejam regularmente registradas em seus órgãos de classe; II - sejam formadas com todos os participantes legalmente habilitados para a mesma atividade prestacional, dentre as seguintes: a) médicos; b) biomédicos; c) enfermeiros; d) terapeutas; e) fisioterapeutas; f) fonoaudiólogos; g) nutricionistas; h) odontólogos; i) protéticos; j) psicólogos; k) médicos veterinários; l) zootecnistas; m) engenheiros; n) agrônomos; o) agrimensores; p) arquitetos e/ou urbanistas; q) geólogos; r) advogados; s) auditores; t) contadores e/ou técnicos em contabilidade; III - limitem-se à prestação de serviços específicos da área da habilitação dos profissionais; IV - possuam até o máximo de 2 (dois) empregados, em relação a cada sócio; V - utilizem suas imobilizações técnicas exclusivamente no trabalho pessoal e intelectual dos profissionais; VI - não estejam constituídas sob a forma de sociedade comercial ou a ela equiparada, na forma da legislação civil; VII - estejam regularmente inscritas no CADES.



Art. 237. Sem prejuízo do disposto nos arts. 235 e 236, não se considera sociedade de profissionais, aquela: I - que desenvolva atividade diversa da constante do objeto social e da habilitação profissional dos sócios; II - em que o volume das atividades de prestação de serviço seja incompatível com a capacidade de trabalho pessoal dos profissionais habilitados; III - em que o volume ou custo das atividades meio sejam preponderantes em relação ao custo final do serviço prestado; IV - que contrate pessoa jurídica para a realização do todo ou de parte dos serviços prestados; V - em que o resultado dos serviços prestados pela sociedade não decorra exclusivamente do trabalho pessoal dos profissionais habilitados; VI - que tenha filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação, contato ou qualquer outro estabelecimento descentralizado, no qual não tenha sócio ou profissional habilitado respondendo pessoalmente; VII - que preste qualquer serviço que seja diverso daqueles expressamente permitidos.

Para fins do ISS fixo são os termos e conceitos adotados:

Sociedade Simples: é considerada sociedade simples a sociedade simples pura, constituída na forma prevista nos arts 997 a 1038 do Código Civil. (Artigo 235 do RCTM);

Próprio contribuinte: O sócio, empregado ou não empregado, profissional habilitado, pessoa física que preste serviços em nome da sociedade de modo pessoal e com responsabilidade pessoal, não fazendo uso de mão de obra de terceiro, exceto na condição prevista pelo art. 236 inc. IV do RCTM;

Caráter empresarial: é a forma de organização e governança de uma pessoa jurídica, e independe de seu objeto social.

De ofício: lançamento do imposto é realizado pela administração tributária de modo integral ou parceladamente, aos termos da lei.

Elemento de empresa: São os fatores de produção: capital, mão de obra, insumo e tecnologia.

Calendário fiscal: Documento que reúne todas as datas referentes as obrigações tributárias e é expedido pelo chefe do executivo.

Sociedade uniprofissional: Sociedade constituída exclusivamente por profissional ou profissionais de uma mesma profissão;

Sociedade unipessoal: Sociedade constituída exclusivamente por um único profissional, podendo ser Limitada ou não;

Sociedade Pluriprofissionais: Sociedade constituída exclusivamente por profissionais de mais de uma profissão não relacionada.