



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2162486 - SP (2024/0144829-6)

RELATOR : MINISTRO AFRÂNIO VILELA
RECORRENTE : CLINICA TF SP LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DE LIMA NAVES - MG091166
RAFAEL FABIANO DOS SANTOS SILVA - MG116200
EDUARDO HENRIQUE VASCONCELOS ANDRADE -
MG142260
LAURA NOGUEIRA COUTO - MG224557
RICARDO DE OLIVEIRA COUTO - MG140577
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : LUIS FERNANDO DE SOUZA PASTANA - SP246323

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPETITIVO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RESPONSABILIDADE LIMITADA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Recurso especial interposto pela Clínica TF SP Ltda. contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que manteve sentença denegatória da segurança, pela impossibilidade de recolhimento do imposto sob o regime de alíquota fixa, nos moldes do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/1968.
2. A controvérsia foi submetida ao rito dos recursos repetitivos, com a seguinte delimitação: "Definir se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968".
3. A questão em discussão consiste em saber se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode usufruir do regime tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, conforme previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.
4. O regime tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, aplica-se às sociedades uniprofissionais que prestem serviços de forma pessoal, com responsabilidade técnica individual assumida, desde que não possuam estrutura empresarial que descaracterize a natureza personalíssima da atividade.
5. A forma societária limitada não é elemento suficiente para determinar o desenquadramento de uma sociedade uniprofissional do regime tributário diferenciado, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

6. A jurisprudência do STJ estabelece que o enquadramento no regime diferenciado depende da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, sendo irrelevante o tipo societário adotado, desde que não haja predominância de elementos empresariais.

7. Tese jurídica firmada: A adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, nos termos do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, desde que observados cumulativamente os seguintes requisitos: (i) prestação pessoal dos serviços pelos sócios; (ii) assunção de responsabilidade técnica individual; e (iii) inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

Dispositivos relevantes citados: Decreto-Lei n. 406/1968, art. 9º, §§ 1º e 3º; Código Civil, arts. 966 e 983.

Jurisprudência relevante citada: STJ, EAREsp 31.084/MS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 24.03.2021; STF, RE 940769/RS, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24.04.2019.

8. Resolução do caso concreto: No caso concreto, a sociedade recorrente, nos exatos termos delineados pela instância ordinária – que atestou a existência de caráter empresarial na sociedade recorrente –, deixou de atender aos requisitos estabelecidos na tese ora firmada, motivo pelo qual não faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968. Recurso Especial conhecido e desprovido.

9. Recurso julgado sob a sistemática do art. 1036 e seguintes do CPC/2015; e art. 256-N e seguintes do Regimento Interno do STJ.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1323:

A adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, desde que observados cumulativamente os seguintes requisitos: (i) prestação pessoal dos serviços pelos sócios; (ii) assunção de responsabilidade técnica individual; e (iii) inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de outubro de 2025.

MINISTRO AFRÂNIO VILELA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2162486 - SP (2024/0144829-6)

RELATOR : MINISTRO AFRÂNIO VILELA
RECORRENTE : CLINICA TF SP LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DE LIMA NAVES - MG091166
RAFAEL FABIANO DOS SANTOS SILVA - MG116200
EDUARDO HENRIQUE VASCONCELOS ANDRADE -
MG142260
LAURA NOGUEIRA COUTO - MG224557
RICARDO DE OLIVEIRA COUTO - MG140577
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : LUIS FERNANDO DE SOUZA PASTANA - SP246323

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPETITIVO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RESPONSABILIDADE LIMITADA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Recurso especial interposto pela Clínica TF SP Ltda. contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que manteve sentença denegatória da segurança, pela impossibilidade de recolhimento do imposto sob o regime de alíquota fixa, nos moldes do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n. 406/1968.

2. A controvérsia foi submetida ao rito dos recursos repetitivos, com a seguinte delimitação: "Definir se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968".

3. A questão em discussão consiste em saber se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, pode usufruir do regime tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, conforme previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

4. O regime tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, aplica-se às sociedades uniprofissionais que prestem serviços de forma pessoal, com responsabilidade técnica individual assumida, desde que não possuam estrutura empresarial que descaracterize a natureza personalíssima da atividade.

5. A forma societária limitada não é elemento suficiente para determinar o desenquadramento de uma sociedade uniprofissional do regime tributário diferenciado, conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

6. A jurisprudência do STJ estabelece que o enquadramento no regime diferenciado depende da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, sendo irrelevante o tipo societário adotado, desde que não haja predominância de elementos empresariais.

7. Tese jurídica firmada: A adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, nos termos do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, desde que observados cumulativamente os seguintes requisitos: (i) prestação pessoal dos serviços pelos sócios; (ii) assunção de responsabilidade técnica individual; e (iii) inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

Dispositivos relevantes citados: Decreto-Lei n. 406/1968, art. 9º, §§ 1º e 3º; Código Civil, arts. 966 e 983.

Jurisprudência relevante citada: STJ, EAREsp 31.084/MS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 24.03.2021; STF, RE 940769/RS, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 24.04.2019.

8. Resolução do caso concreto: No caso concreto, a sociedade recorrente, nos exatos termos delineados pela instância ordinária – que atestou a existência de caráter empresarial na sociedade recorrente –, deixou de atender aos requisitos estabelecidos na tese ora firmada, motivo pelo qual não faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968. Recurso Especial conhecido e desprovido.

9. Recurso julgado sob a sistemática do art. 1036 e seguintes do CPC/2015; e art. 256-N e seguintes do Regimento Interno do STJ.

RELATÓRIO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto por Clínica TF SP Ltda. contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL - Mandado de Segurança - ISS Município de São Paulo - Sentença que denegou a segurança - Sociedade formada por cinco dentistas constituída sob a forma limitada - Prestação de serviços odontológicos - Forma societária que por si só não afasta a tributação pelo regime de alíquota fixa - Entendimento do STJ – Evidenciada a estrutura empresarial na forma de atuação da sociedade, que conta em seu quadro com mais de 30 profissionais, entre dentistas, médicos e biomédicos - Impossibilidade de recolhimento do imposto sob o regime de alíquota fixa, nos moldes do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68 - Sentença mantida - Recurso não provido.

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação interposto pela Clínica TF SP Ltda., mantendo sentença de denegação da segurança, em acórdão assim fundamentado:

Desse modo, o recolhimento do ISSQN na forma fixa é permitido às sociedades, desde que elas ostentem simultaneamente algumas características, quais sejam: a) a uniprofissionalidade; b) a responsabilidade pessoal dos sócios pela prestação dos serviços em nome da sociedade; c) a ausência de caráter empresarial. A jurisprudência do STJ, especialmente a partir de um julgado de 2012, da colenda Primeira Seção, vinha considerando que a simples adoção da forma societária de quotas por responsabilidade limitada qualificava a sociedade como empresarial, desconsideradas todas as outras características. Todavia, em julgados posteriores, o STJ abrandou esse entendimento, de maneira que as decisões mais recentes deixam às instâncias ordinárias a apreciação da prova para a definição, caso a caso, da existência ou não do caráter empresarial na forma de atuação da sociedade. A forma societária passou a informar, a partir daí, um dos critérios de avaliação desse requisito, sem valor absoluto, portanto.

[...]

Portanto, a partir do atual entendimento do STJ admite-se o benefício, inclusive para as sociedades constituídas sob a forma limitada, desde que atendidos outros requisitos, tais como a pessoalidade, especialização na prestação dos serviços e, notadamente a ausência de organização empresarial. No caso dos autos, a sociedade tem por objeto social o exercício da atividade odontológica, composta por cinco sócios (dentistas) cuja responsabilidade é restrita ao valor de suas cotas. Conforme previsto expressamente no contrato social, a administração da sociedade cabe aos sócios administradores ADALBERTO DE CARVALHO VALE e DAISY COSTA ALVES e a sociedade poderá, a qualquer tempo, abrir ou fechar filial ou outra dependência (fls. 42/48). Colhe-se das informações prestadas pela autoridade impetrada, instruída com cópias das páginas do site da impetrante, que a clínica “tem em seu quadro de profissionais mais de 30 doutores, entre dentistas, médicos e biomédicos” (fls. 255). Ora, a utilização de outros profissionais dentistas, médicos e biomédicos não sócios, sob contrato, revela indisfarçável intuito empresarial. A pessoalidade na prestação de serviços é um dos aspectos reveladores do modo de organização da sociedade: se meramente facilitadora do exercício da profissão liberal por seus sócios ou se dirigida à exploração econômica da atividade congregando fatores da produção, tais como capital e trabalho de terceiros com o fito de lucro. A sociedade é multiprofissional, utilizando-se do trabalho de outras especialidades (medicina e biomedicina) para prestação de serviços aos seus clientes. Por outro lado, a impetrante possui duas clínicas, em Belo Horizonte e São Paulo, revelando que a cláusula contratual de abertura de filiais transcende o caráter meramente autorizativo, de modo que permitiu a expansão da clínica para atendimento em duas localidades afastadas, conferindo mais um elemento concreto de evidente organização

empresarial. Veja-se em <https://transformandofaces.com.br/>. Ademais, a estrutura contratual da impetrante por si corrobora a exploração de clínica de porte porquanto a administração da sociedade cabe a apenas dois sócios e há previsão de constituição de procuradores para representar a sociedade (cláusula quinta), tudo a afirmar o caráter empresarial da sociedade. Em suma observa-se a firme presença do elemento de empresa na atuação da sociedade, considerando-se que a prestação dos serviços se dá com característica mercantil e a presença de organização dos fatores de produção (capital e trabalho) para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico. Portanto tratando-se de sociedade empresária, a impetrante não faz jus à tributação pelo ISS em regime especial e recolhimento em valores fixos. (fls. 472-474)

No recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da Constituição Federal, a recorrente argumentou que o Superior Tribunal de Justiça, "no âmbito do julgamento do EAREsp 31.084/MS, consolidou o posicionamento sobre o tema no sentido de que a fruição do direito à tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada" (fl. 495).

Apontou que, "no caso dos autos, extrai-se do contrato social da Recorrente que a sociedade, organizada sob o modelo de responsabilidade limitada, é formada por cinco cirurgiões-dentistas, tendo como objeto social 'o exercício de atividade odontológica', desenvolvido pelos sócios em caráter pessoal, não se vislumbrando elementos de empresa" (fl. 500).

Defendeu que "os profissionais da odontologia respondem pessoalmente pelos atos praticados no exercício da profissão" (fl. 501), ainda que em nome da sociedade, conforme previsões do Código de Ética Odontológica, pontuando que "a mera presença da limitação da responsabilidade pelo valor das cotas não pode afastar o enquadramento da sociedade no regime especial de recolhimento do ISSQN" (fl. 502), que "as disposições de responsabilidade limitada constantes em Contrato Social são irrelevantes para fins de análise de enquadramento da Recorrente ao regime tributário instituído pelo art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968" (fl. 502) e que "a limitação da responsabilidade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão" (fl. 503).

Nessa linha, aduziu que "considerando que o enquadramento da sociedade uniprofissional no regime fixo de ISSQN não guarda relação com o tipo societário escolhido para a sua constituição, e principalmente por a responsabilidade e caracterização personalíssima dos serviços prestados pelos sócios da recorrente, o que, acima de qualquer constatação fática, decorre da própria lei que regulamente a profissão, é inegável que esta faz jus ao tratamento tributário previsto no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968" (fl. 505).

Asseverou, por outro lado, que "recentes decisões deste C. Superior Tribunal de Justiça apontam que, em regra, nas sociedades formadas por profissionais intelectuais para a exploração da profissão não está presente a organização dos fatores de produção, necessária para a configuração do caráter empresarial" (fl. 504).

Alegou, em relação à situação dos autos, que "a cláusula que prevê a possibilidade de abertura/fechamento de outra dependência não necessariamente evidenciaria organização empresarial para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico, ou sequer teria o condão de alterar o campo de responsabilização dos sócios da Recorrente, conforme já delineado pela regulamentação profissional" (fl. 505) e que "o fato de a sociedade dotar de filiais não constitui forma de afastar a constatação do serviço personalíssimo, sem caráter /organização empresarial" (fl. 505).

Concluiu, no particular, que "não há quaisquer indícios ou disposição legal que as aponte como organização empresarial para fins de exploração econômica" (fl. 506).

Nesta Corte, o Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, Ministro Rogerio Schietti Cruz, concluiu pela indicação preliminar de afetação do recurso à sistemática dos repetitivos.

O Ministério Público Federal opinou pela não admissão do recurso especial ao rito dos recursos repetitivos, ante à incidência das Súmula 5 e 7 do STJ.

O recorrente, na petição de fls. 618-620, manifestou-se favoravelmente à afetação e fez apontamentos a serem observados na fixação da tese.

Na sequência, o Ministro Rogerio Schietti Cruz, ratificando a compreensão de que o presente recurso está qualificado como candidato à afetação pelo sistema dos repetitivos, determinou a distribuição do feito. A controvérsia, sob numeração 655

/STJ, recebeu a seguinte redação: "Se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968".

Incluído em pauta para exame de admissão como repetitivo, o recurso foi afetado ao rito previsto no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, em 19/3/2025, tendo sido delimitada a seguinte controvérsia:

Definir se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968

O Ministério Público Federal apresentou parecer às fls. 657-675, opinando pela fixação da tese repetitiva e, no caso concreto, pelo desprovimento do recurso especial.

É o relatório.

VOTO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA (Relator): A controvérsia submetida ao julgamento sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1323/STJ) consiste em definir se a sociedade uniprofissional, constituída sob a forma de responsabilidade limitada, faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

Para a adequada compreensão da matéria, impõe-se uma breve contextualização acerca do Imposto Sobre Serviços e da tributação privilegiada contida no Decreto-lei n. 406/1968, bem como uma análise dos institutos e conceitos aplicáveis à controvérsia.

1. Contextualização e delimitação do tema

O artigo 156, III, da Constituição Federal estabelece que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é um tributo de competência dos municípios, aos quais compete a instituição de impostos sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

A Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas, excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Como notório, o Código Tributário Nacional não disciplina o ISSQN, porquanto suas disposições sobre o assunto foram revogadas pelo Decreto-Lei n. 406/1968, que, por sua vez, foi alterado substancialmente pela Lei Complementar n. 116/2003. Leandro Paulsen leciona que:

O ISS surgiu com a EC n. 18/65, cujo art. 15 o outorgou aos Municípios. A CF/67 manteve essa competência com os Municípios, o mesmo ocorrendo com a EC n. 1/69 e, finalmente, com a CF/88. O CTN ocupou-se dos principais aspectos do ISS em seus arts. 71 a 73, que foram alterados pelos Atos Complementares n. 27/66, 34/67, 35/67 e 36/67. Esses dispositivos do CTN restaram revogados pelo DL n. 406/68, arts. 8º a 13, que, por sua vez, foram alterados pelo DL n. 834/69. O DL n. 406/68, com suas alterações, restou revogado, quanto à disciplina do ISS (exceto com relação ao seu art. 9º), pela LC n. 116/2003, que cumpre o papel reservado à lei complementar pela CF/88. A par disso, há as leis municipais, que instituem o ISS em cada Município. Por vezes, são leis anteriores à CF/88, por ela recepcionadas; em outros casos, leis posteriores, editadas à luz do novo texto constitucional e da nova lei complementar de normas gerais em matéria de ISS, a LC n. 116/2003. (PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto L. ISS: CF e LC 116 Comentadas - 2ª Edição 2022. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2022. E-book. p.10.)

Nesse compasso, a Lei Complementar Federal de n. 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, em seu art. 7º, regula que: "A base de cálculo do imposto é o preço do serviço" e, consoante disposição contida em seu art. 8º, a alíquota de incidência do referido imposto pode variar ente 2% e 5%.

Por sua vez, o Decreto n. 406/1968 prevê um regime diferenciado de tributação para profissionais autônomos e sociedades profissionais, excepcionando o regime geral da Lei Complementar n. 116/2003 ao estabelecer alíquotas fixas ou variáveis, conforme dispõe o art. 9º:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 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.

Os serviços referenciados no art. 9º, § 3º, são os seguintes:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultrassonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, protéticos (prótese dentária);
8. Médicos veterinários;
25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
52. Agentes da propriedade industrial;
88. Advogados;
89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
90. Dentistas;
91. Economistas;
92. Psicólogos.

As profissões descritas no rol do Decreto-Lei n. 406/1968 possuem, cada qual, lei específica regulamentando e disciplinando a responsabilidade civil pelo exercício da profissão para o público, seja de forma autônoma, seja através de uma pessoa jurídica constituída para esse fim.

Logo, do dispositivo supra tem-se que o ISS a ser exigido das sociedades que prestem serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, será calculado per capita, ou seja, "em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade".

O legislador buscou evitar a superposição do ISS sobre o Imposto de Renda, especialmente para pessoas físicas, distinguindo a receita bruta do preço do serviço da renda líquida. Não se trata de um privilégio, mas de um tratamento diferenciado justificado pelas peculiaridades das atividades profissionais, onde há responsabilidade individual dos sócios. Ao comentar o regramento legal, Sacha Calmon esclarece:

A prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal, por razões evidentemente justas – já que a remuneração direta do profissional é renda, e como tal é tributada pelo imposto de renda –, encontra no CTN uma forma atenuada de incidência pelo ISS, depois substituído pelo Decreto-Lei nº 406/1968, que, no ponto, mais não fez que tratar diferentemente o trabalho pessoal e a empresa, a qual, embora também sujeitada ao imposto de renda, reúne capital, trabalho e organização, uma realidade bem diversa. De resto, o próprio imposto de renda trata diferentemente as pessoas físicas e jurídicas e até concede a certas pessoas jurídicas o atenuado regime do lucro presumido, livrando o sócio, já tributado na sociedade, de oferecer à tributação, como pessoa física, o que lhe foi distribuído pela sociedade civil ou mercantil.

As sociedades de profissionais possuem tratamento apartado, devendo cada profissional pagar o ISS em nome próprio, não se levando em conta a remuneração do próprio trabalho (teoria da desconsideração da pessoa jurídica ou *disregard* na dicção anglo-saxã). A regra é justa, pois também aqui o ISS é um duplo do imposto de renda da pessoa física, só que não haveria nenhuma dedução se ele fosse tributado pura e simplesmente pela renda bruta auferida. (COÊLHO, Sacha Calmon N. Curso de Direito Tributário Brasileiro - 18ª Edição 2022. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. E-book. p.422.)

O Supremo Tribunal Federal – STF já analisou e confirmou a constitucionalidade e a recepção do Art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL n. 406/68 pela Constituição Federal de 1988, entendimento que foi sedimentado na Súmula 663 do STF: "Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL n. 406/68 foram recebidos pela Constituição". Na oportunidade do julgamento do RE n. 236.604/PR, a Corte registrou que a tributação fixa não colide com o art. 151, III, da CF, afastando os argumentos de que o regime violaria princípios como igualdade e capacidade contributiva, ou que representaria uma isenção heterônoma.

Em comentário à Súmula 633 do STF, Hugo de Brito Machado Segundo pondera que: "Os dispositivos mencionados pela súmula são aqueles que concedem aos profissionais autônomos (médicos, advogados, engenheiros, dentistas etc.) e às sociedades por eles integradas tratamento diferenciado relativamente ao cálculo do imposto municipal incidente sobre serviços (ISS). Em vez de ser calculado mediante a aplicação de alíquota sobre a remuneração do serviço prestado, o ISS é devido por valores fixos, mensalmente devidos por cada profissional liberal. Alegavam os Municípios que tal forma de cálculo não teria sido recepcionada pela Constituição. Seria contrária, basicamente, ao art. 150, III, da CF/88, que proíbe a União de conceder isenções de tributos estaduais e municipais. A tributação por valores fixos seria um benefício fiscal que, conquanto não implicasse isenção total do imposto, levaria a uma substancial redução deste, implicando espécie de 'isenção parcial'. O STF, contudo, como se vê da súmula em comento, não acolheu a tese defendida pelos Municípios. Para tanto, entendeu, basicamente,

que a forma de cálculo do ISS devido por profissionais autônomos e por suas sociedades não representa benefício fiscal e nem isenção heterônoma, pois, com ela, em algumas situações o profissional pode pagar menos do que o que seria devido em termos proporcionais ao seu faturamento, mas em outras pode pagar mais. Trata-se apenas de um critério de cálculo diferente” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Direito tributário nas súmulas do STF e do STJ. São Paulo: Atlas, 2010. p. 147).

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já deliberou que essa referida norma não foi revogada com a introdução da Lei Complementar n. 116/2003, continuando vigente:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ISS FIXO.

1. Inexistência de incompatibilidade entre os §§ 1º e 3º do artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68 e o art. 7º da LC n. 116/03.
2. Sistemática de ISS fixo para as sociedades uniprofissionais que não foi modificada.
3. A LC 116, de 2003, não cuidou de regram a tributação do ISS para as sociedades uniprofissionais. Não revogou o art. 9º do DL 406/68.
4. Precedentes: REsp 649.094/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 07/03/2005; REsp 724.684/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01/07/2005 ; entre outros.
5. Recurso especial provido (REsp n. 1.016.688/RS, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 6/5/2008, DJe de 5/6/2008).

A celeuma envolvendo a fixação do ISS para sociedades uniprofissionais, assim consideradas aquelas constituídas por 2 (dois) ou mais profissionais integrantes de uma mesma categoria, foi submetida a julgamento pelo STF sob a sistemática da repercussão geral, em sede do RE n. 940769/RS (Tema 918), no qual restou estabelecida a seguinte tese:

"É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional".

Embora a Tese jurídica alusiva ao Tema 918 do STF mencione apenas as sociedades profissionais de advogados, patente que o precedente se aplica a qualquer sociedade uniprofissional, já que a *ratio decidendi*, assim considerado o núcleo decisório do julgado dotado de eficácia vinculante, consiste na impossibilidade de os entes municipais estabelecerem base de cálculo do ISS diversa à prevista do Decreto-Lei n. 406/1968. Segue a ementa integral do referido acórdão paradigmático:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 406/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, "a", da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, "a", do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: "É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional." 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre. (RE 940769, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019 - destaquei)

O que se percebe, portanto, é que o elemento central para a concessão do benefício fiscal, conforme a disposição legal se resume: (i) na natureza da atividade desenvolvida (serviços elencados no rol taxativo); e (ii) na personalidade da prestação de serviços, com assunção de responsabilidade pessoal pelo profissional habilitado que execute os serviços em nome da sociedade. O legislador não estabeleceu qualquer restrição quanto à forma de constituição da sociedade.

Exsurge um segundo problema, todavia, e que é o cerne da controvérsia aqui tratada, da tributação pelos fiscos municipais daquelas sociedades profissionais que se constituem sob a forma limitada.

2. Panorama Jurisprudencial

É salutar que seja traçado um panorama da evolução jurisprudencial, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, acerca da tributação das sociedades uniprofissionais, constituídas sob forma limitada.

Em um primeiro momento, esta Primeira Seção se posicionou pela impossibilidade de as sociedades limitadas usufruírem ao regime privilegiado de tributação do ISSQN. Nesse sentido: AgRg no EREsp 1.182.817/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 29/08/2012; AgRg nos EDcl no AREsp 33.365/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 25/11/2011; AgRg no REsp 1202082/PB, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/09/2010, DJe 02/02/2011; AgRg no Ag 1349283/RO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010; REsp 1057668/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 4.9.2008; além de inúmeras decisões monocráticas.

Referido entendimento, todavia, evoluiu de forma significativa, de forma que o Superior Tribunal de Justiça passou a compreender que para o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, seria irrelevante a adoção da forma societária limitada, uma vez que o cerne do benefício seria a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. Nesse sentido, cito: AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe 13/08/2015; AgRg no AREsp 792.878/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/12/2015; AgRg no REsp 1205175/RO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010.

A jurisprudência advinda da Primeira Seção se consolidou, então, com o julgamento do paradigmático EARESP n. 31.084/MG, no qual se estabeleceu o entendimento de que o enquadramento da sociedade uniprofissional no regime fixo de ISS, instituído por força do art. 9º, do Decreto-lei n. 406/1968, não se correlaciona com o tipo societário, ressalvadas as sociedades puramente empresariais. O acórdão foi assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISSQN. SOCIEDADES SIMPLES NO REGIME LIMITADO. QUADRO SOCIETÁRIO COMPOSTO POR MÉDICOS. RECOLHIMENTO DO ISSQN PELA ALÍQUOTA FIXA. REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. SERVIÇO PRESTADO EM CARÁTER PESSOAL E EM NOME DA SOCIEDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDO.

1. O cerne da questão reside na caracterização da embargante como sociedade civil de profissionais, o que lhe permitiria gozar da alíquota fixa do ISSQN, nos moldes do artigo 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/1968.

2. No caso em tela, trata-se de sociedade simples limitada, em que o objeto social é a prestação de serviços médicos desenvolvidos diretamente pelos sócios que compõem o quadro societário (fls. 347 /348, e-STJ), cuja responsabilidade pessoal é regida pelo Código de Ética Médica.

3. Circunscrito a estes parâmetros fáticos sobreditos, assevera-se que a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada.

4. Desta forma, ressalvado os modelos puramente empresariais, como ocorre com as espécies de sociedades anônimas e comandita por ações, não é relevante para a concessão do regime tributário diferenciado a espécie empresarial adotada pela pessoa jurídica, pois como no caso concreto ora analisado, pode haver sociedades limitadas que não são empresárias, conforme preveem expressamente os artigos 982 e 983 do Código Civil.

5. Embargos de Divergência providos.

(EAREsp n. 31.084/MS, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 24/3/2021, DJe de 8/4/2021.)

Mais recentemente, o entendimento foi reafirmado pela Primeira Seção no julgamento do Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei Federal n. 3.608/MG, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques:

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL. JUIZADOS ESPECIAIS DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE TURMAS RECURSAIS DE DIFERENTES ESTADOS. ART. 18, § 3º, DA LEI N. 12.153/2009. ISSQN. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. SOCIEDADE

SIMPLES, AINDA QUE CONSTITUÍDA SOB A FORMA LIMITADA. AUSÊNCIA DE NATUREZA EMPRESARIAL. DIREITO AO REGIME DO ARTIGO 9º, § 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/1968. SERVIÇOS PRESTADO EM CARÁTER E RESPONSABILIDADE PESSOAL, AINDA QUE COM O CONCURSO DE AUXILIARES OU COLABORADORES. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS QUE NÃO DESCARACTERIZA A NATUREZA SIMPLES DA SOCIEDADE. PEDIDO CONHECIDO E PROVIDO.

1. Nos termos do art. 18 da Lei nº 12.153/2009, caberá pedido de uniformização de interpretação de lei federal fundado em divergência de Turmas de diferentes Estados sobre questões de direito material, cabendo a esta Corte o julgamento do pedido nesses casos, nos termos do § 3º do referido dispositivo legal.

2. A requerente demonstrou, em cotejo analítico, que a orientação adotada no julgado impugnado da 2ª Turma Recursal de Varginha/MG diverge daquela adotada nos julgados paradigmas da 5ª Turma do Colégio Recursal Central de Fazenda Pública do Estado de São Paulo e da 1ª Turma Recursal Mista do Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul quanto à possibilidade de tributação diferenciada de ISSQN em caso de sociedades de médicos, constituídas como de responsabilidade limitada.

3. Esta Corte já se manifestou no sentido de que a sociedade médica uniprofissional, ainda que constituída sob a forma de responsabilidade limitada, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, não recolhendo o ISSQN com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integra. (EAREsp 31084 / MS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 08/04/2021)

4. Ao contrário do que ocorre nas sociedades de natureza empresarial, cuja organização da atividade econômica para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil) é capaz de tornar despicenda a atuação pessoal de seus sócios na prestação do serviço - visto que os fatores organizacionais da empresa se sobrepõem ao trabalho intelectual e pessoal de seus sócios -, nas sociedades simples (arts. 983, caput, e 997 e seguintes) o labor dos sócios é fator primordial para o desenvolvimento da atividade, sem o qual não há como se cogitar qualquer prestação de serviço, ou mesmo o desenvolvimento do objeto social da pessoa jurídica, ou talvez, ainda, a sua existência.

5. Assim é na prestação de serviço médico, cujo caráter pessoal da atividade dos profissionais liberais, ainda que reunidos em sociedade e com o concurso de auxiliares ou colaboradores, é o justificador para o beneplácito fiscal previsto no art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406 /1968.

6. A distribuição dos lucros é mero desdobramento do conceito de sociedade, seja a de natureza empresarial ou de natureza simples, visto que ambas auferem lucro, tanto é assim que a norma geral sobre distribuição de lucros consta de capítulo do Código Civil relativo à sociedade simples (arts. 1.007 e 1.008 do Código Civil). Por outro lado, a diferença central entre a sociedade empresarial e a sociedade simples

não está na distribuição de lucros, mas sim no modelo da atividade econômica: na primeira a atividade é realizada por meio da empresa como um todo e na segunda a atividade econômica acontece por meio dos sócios, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores (parágrafo único do art. 966 do Código Civil).

7. No caso concreto, verifica-se que a sociedade profissional faz jus ao tratamento privilegiado do ISSQN no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968, pois, não obstante ter adotado a espécie societária limitada, deduz-se do acórdão da 2ª Turma Recursal de Varginha /MG, sobretudo do voto vencido, que "a sociedade é constituída por dois sócios, todos médicos, tendo como objeto social serviços de clínica médica e outros exames, conforme cláusula quarta do instrumento jungido à f. 102, não se descurando que o tipo de serviço prestado, pelo grau de especialização e a habilitação exigida, implica na responsabilidade pessoal dos profissionais" (fls. fls. 634-635 e-STJ).

8. Pedido de uniformização de interpretação de lei federal conhecido e provido, nos termos da fundamentação (PUIL n. 3.608/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 28/2/2024, DJe de 11/3/2024).

Como se vê, sedimentou-se o entendimento de que "a fruição do direito a tributação privilegiada do ISSQN depende, basicamente, da análise da atividade efetivamente exercida pela sociedade, para saber se ela se enquadra dentre aquelas elencadas no § 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968 (itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 92 da lista anexa à LC n. 56/1987), bem como se perquirir se a atividade intelectual, científica, literária ou artística desempenhada pela pessoa jurídica não constitua elemento de empresa, ou melhor, nos termos do artigo 966 do Código Civil, que os fatores de produção, circulação e de organização empresarial não se sobreponham à atuação profissional e direta dos sócios na condução do objeto social da empresa, sendo irrelevante para essa finalidade o fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada".

Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.532.450/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/3/2025, DJEN de 28/3/2025; AgInt no REsp n. 2.161.807/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 2/12/2024, DJEN de 5/12/2024; AgInt no REsp n. 2.071.099/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 14/10/2024, DJe de 30/10/2024; AgInt no AREsp n. 2.258.753/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 26/8/2024, DJe de 30/8/2024; AgInt nos EDcl no AgInt no REsp n. 1.916.738/SP, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 27/5/2024, DJe de

3/6/2024; AgInt no AREsp n. 2.423.127/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 11/12/2023, DJe de 20/12/2023; AgInt no AREsp n. 2.068.550/SP, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 26/2/2024, DJe de 29/2/2024; AgInt no AREsp n. 1.880.839/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 22/8/2022, DJe de 25/8/2022 e AgInt no AREsp n. 1.881.881/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/12/2021, DJe de 1º/2/2022.

A análise destes julgados, citados aqui de forma exemplificativa – uma vez que a pesquisa no repositório de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pelos termos "Sociedades uniprofissionais. Pretensão de tratamento tributário diferenciado. Art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968" encontra cerca de cinquenta acórdãos e mais de duzentas decisões monocráticas –, revela que esta Primeira Seção oscila quanto ao resultado dos recursos especiais submetidos a julgamento, razão pela qual externei entendimento de que o tema merece solução uniformizadora concentrada e vinculante, sob o rito especial dos recursos repetitivos.

De toda forma, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça estabelece que devem ser observados os seguintes requisitos para o reconhecimento da possibilidade de pagamento do tributo da forma privilegiada, a saber: a) que a sociedade seja uniprofissional; b) que os profissionais associados ou habilitados prestem seus serviços em nome da sociedade, embora sob responsabilidade pessoal; c) que a sociedade não tenha caráter empresarial.

Para destrinchar a tese aqui proposta, é necessário aprofundar nos conceitos de responsabilidade pessoal e caráter empresarial, assim como verificar a relação com a forma societária objeto de controvérsia, ou seja, a forma limitada.

3. Delimitação da tese

A análise da legislação pertinente e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça permite apontar que a sociedade uniprofissional faz jus ao regime diferenciado de tributação quando reúne os seguintes aspectos: sócios profissionais habilitados ao exercício da mesma atividade, fiscalizada por órgãos de classe; prestação de serviços de forma pessoal pelos profissionais, em nome da sociedade,

com responsabilidade técnica pessoal; e ausência de caráter empresarial. A adoção da forma societária limitada é irrelevante para a definição do regime tributário.

Colho do voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, no julgamento do já citado EARESP 31.084/MG, as seguintes ponderações:

O ponto distintivo para o enquadramento de uma pessoa jurídica na sistemática do recolhimento per capita, como visto, é outro – a pessoalidade na prestação de um dos serviços arrolados no § 3º do art. 9º do Decreto Lei n. 406/1968. O fato de atuarem individualmente na prestação do ofício ou por meio de sociedade limitada apresenta-se, sem sombra de dúvida, desinfluyente para fins tributários, porquanto a essência do signo exteriorizador da menor capacidade contributiva não se atrela ao modelo societário. Diversamente, a incompatibilidade da pessoa jurídica com a regra favorecida diz respeito, isto sim, à presença do elemento de empresa na atividade desenvolvida, entendida esta como a ocorrência da estrutura própria de mercado, timbrada pela impessoalidade, e com a operabilidade adequada para potencializar a obtenção de lucro. Com efeito, obstar o legítimo acesso ao tratamento tributário favorecido unicamente em razão da escolha pelo difundido modelo societário da sociedade limitada, revela-se, em meu sentir, desarrazoado, por ausência de conexão entre os institutos na situação retratada, conduzindo, aprioristicamente, ao impedimento à efetivação da justiça fiscal.

E da doutrina especializada, as seguintes definições acerca das sociedades simples e empresárias:

As sociedades dividem-se em simples e empresárias. Ambas exercem atividade econômica e tem finalidade econômica. Mas as sociedades empresárias exercem atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, nos moldes estudados no Capítulo 1. Já nas sociedades simples não se verifica tal organização de bens materiais e imateriais, de procedimentos, como meio para a produção ordenada de riqueza; pelo contrário, há trabalho não organizado, quase autônomo, sendo desempenhado por cada um dos sócios sem conexão maior com a atuação dos demais. É o que se teria, por exemplo, numa sociedade entre três dentistas, cada qual com sua clientela própria; não há uma empresa.

Em alguns casos, a distinção entre sociedade simples e empresária é feita pelo próprio legislador, considerando o tipo societário ou, mesmo, a atividade a ser desempenhada. Assim, por força do artigo 982, parágrafo único, as sociedades por ações são sempre empresárias e as sociedades cooperativas são sempre sociedades simples. Isso, independentemente da atividade negocial existente em concreto. Por exemplo, é comum ouvir que a Ibituruna é uma das maiores empresas de laticínios de Minas Gerais; no entanto, não se trata, juridicamente, de uma empresa, mas de uma sociedade simples: Cooperativa Agropecuária Vale do Rio Doce. Em contraste, quando se constitui uma sociedade de advogados, aplicam-se os dispositivos da Lei 8.906/94, que lhe vedam forma empresária; tais sociedades, por determinação legal, serão sempre

sociedades simples, organizadas sob a forma de sociedades em nome coletivo, com registro nas Seções da Ordem dos Advogados do Brasil.

(MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Roberta C. Manual de Direito Empresarial - 19ª Edição 2025. 19. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p.40. ISBN 9786559777181)

Uma sociedade é considerada empresária se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida, ou se houver exploração de mais de uma atividade de prestação de serviços não afins, ou se houver terceirização de serviços.

O Código Civil (Art. 966) exclui do conceito de empresário aqueles que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, mesmo com o concurso de auxiliares ou colaboradores, "salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa".

O que define a sociedade como empresária ou simples é seu objeto social e a predominância da organização dos fatores de produção sobre a atividade intelectual pessoal.

Uma sociedade simples pode adotar a constituição sob a forma limitada sem tornar-se, automaticamente, sociedade empresária, conforme preconiza o art. 983, do Código Civil. Nas sociedades empresariais, a organização da atividade econômica é sobreposta ao trabalho pessoal dos sócios. Confira-se os dispositivos legais pertinentes:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

Parágrafo único. Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo

Art. 985. A sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

O tema também já foi objeto do Enunciado 474 da V Jornada de Direito Civil do Superior Tribunal de Justiça:

"Os profissionais liberais podem organizar-se sob a forma de sociedade simples, convencionando a responsabilidade limitada dos sócios por dívidas da sociedade, a despeito da responsabilidade ilimitada por atos praticados no exercício da profissão."

Com efeito, não há que se confundir "a limitação da responsabilidade perante as obrigações societárias, limitada às quotas de capital social de cada um dos sócios, com a responsabilidade pessoal pela prestação do serviço, que decorre das normas que regulamentam a profissão dos sócios" (EAREsp 31.084/MG, voto do Ministro Mauro Campbell Marques).

Desse modo, considerando a existência de posicionamento pacífico desta Primeira Seção, aliado aos conceitos aqui aprofundados, a controvérsia tratada deve ser solucionada à luz da sistemática de repetitivos, a fim de proporcionar solução vinculante.

4. Tese jurídica firmada (art. 104-A, III, do RISTJ)

Para cumprimento do requisito legal e regimental, propõe-se a seguinte tese jurídica:

A adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, nos termos do art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, desde que observados cumulativamente os seguintes requisitos: (i) prestação pessoal dos serviços pelos sócios; (ii) assunção de responsabilidade técnica individual; e (iii) inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

Ausentes os requisitos do art. 927, § 3º, do CPC/2015, mostra-se desnecessária a modulação dos efeitos do presente julgamento.

Firmada a tese jurídica, passo ao exame do caso concreto.

5. Solução dada ao caso concreto (art. 104-A, IV, do RISTJ)

Como relatado, no recurso especial interposto com fundamento nas alíneas *a* e *c* do permissivo constitucional, a recorrente argumentou que a fruição do direito à tributação privilegiada do ISSQN independe do "fato de a pessoa jurídica ter se constituído sob a forma de responsabilidade limitada" (fl. 495); que, no caso dos autos, "a sociedade, organizada sob o modelo de responsabilidade limitada, é formada por cinco cirurgiões-dentistas, tendo como objeto social 'o exercício de atividade odontológica', desenvolvido pelos sócios em caráter pessoal, não se vislumbrando elementos de empresa" (fl. 500); que "a mera presença da limitação da responsabilidade pelo valor das cotas não pode afastar o enquadramento da sociedade no regime especial de recolhimento do ISSQN" (fl. 502); que "a limitação da responsabilidade não afasta a responsabilidade pessoal pelos atos praticados no exercício da profissão" (fl. 503). Em síntese, a recorrente concluiu que **"o enquadramento da sociedade uniprofissional no regime fixo de ISSQN não guarda relação com o tipo societário escolhido para a sua constituição, e principalmente por a responsabilidade e caracterização personalíssima dos serviços prestados pelos sócios da recorrente"** (fl. 505), razão pela qual "esta faz jus ao tratamento tributário previsto no art. 9º do Decreto-Lei n. 406/1968" (fl. 505).

Também conforme relatado, a recorrente alegou que, "em regra, nas sociedades formadas por profissionais intelectuais para a exploração da profissão não está presente a organização dos fatores de produção, necessária para a configuração do caráter empresarial" (fl. 504), sendo que, em relação à situação dos autos, "a cláusula que prevê a possibilidade de abertura/fechamento de outra dependência não necessariamente evidenciaria organização empresarial para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico, ou sequer teria o condão de alterar o campo de responsabilização dos sócios da Recorrente, conforme já delineado pela regulamentação profissional" (fl. 505) e que "o fato de a sociedade dotar de filiais não constitui forma de afastar a constatação do serviço personalíssimo, sem caráter /organização empresarial" (fl. 505).

Em suma, concluiu, quanto ao ponto, que **"não há quaisquer indícios ou disposição legal que as aponte como organização empresarial para fins de exploração econômica"** (fl. 506).

Depreende-se dos autos que o Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação interposto pela parte ora recorrente, mantendo a sentença que denegou a segurança, nos seguintes termos:

Desse modo, o recolhimento do ISSQN na forma fixa é permitido às sociedades, desde que elas ostentem simultaneamente algumas características, quais sejam: a) a uniprofissionalidade; b) a responsabilidade pessoal dos sócios pela prestação dos serviços em nome da sociedade; c) a ausência de caráter empresarial.

A jurisprudência do STJ, especialmente a partir de um julgado de 2012, da colenda Primeira Seção, vinha considerando que a simples adoção da forma societária de quotas por responsabilidade limitada qualificava a sociedade como empresarial, desconsideradas todas as outras características.

Todavia, em julgados posteriores, o STJ abrandou esse entendimento, de maneira que as decisões mais recentes deixam **às instâncias ordinárias a apreciação da prova para a definição, caso a caso, da existência ou não do caráter empresarial na forma de atuação da sociedade. A forma societária passou a informar, a partir daí, um dos critérios de avaliação desse requisito, sem valor absoluto, portanto.**

Assim já decidiram as duas Turmas do STJ:

[...]

Portanto, a partir do atual entendimento do STJ **admite-se o benefício, inclusive para as sociedades constituídas sob a forma limitada, desde que atendidos outros requisitos, tais como a pessoalidade, especialização na prestação dos serviços e, notadamente a ausência de organização empresarial.**

No caso dos autos, a sociedade tem por objeto social o exercício da atividade odontológica, composta por cinco sócios (dentistas) cuja responsabilidade é restrita ao valor de suas cotas. Conforme previsto expressamente no contrato social, **a administração da sociedade cabe aos sócios administradores ADALBERTO DE CARVALHO VALE e DAISY COSTA ALVES e a sociedade poderá, a qualquer tempo, abrir ou fechar filial ou outra dependência** (fls. 42/48).

Colhe-se das informações prestadas pela autoridade impetrada, instruída com cópias das páginas do site da impetrante, que **a clínica "tem em seu quadro de profissionais mais de 30 doutores, entre dentistas, médicos e biomédicos"** (fls. 255).

Ora, **a utilização de outros profissionais dentistas, médicos e biomédicos não sócios, sob contrato, revela indisfarçável intuito empresarial.**

A pessoalidade na prestação de serviços é um dos aspectos reveladores do modo de organização da sociedade: se meramente facilitadora do exercício da profissão liberal por seus sócios ou se dirigida à exploração econômica da atividade congregando fatores da

produção, tais como capital e trabalho de terceiros com o fito de lucro. **A sociedade é multiprofissional, utilizando-se do trabalho de outras especialidades (medicina e biomedicina) para prestação de serviços aos seus clientes.**

Por outro lado, a impetrante possui duas clínicas, em Belo Horizonte e São Paulo, revelando que a cláusula contratual de abertura de filiais transcende o caráter meramente autorizativo, de modo que permitiu a expansão da clínica para atendimento em duas localidades afastadas, conferindo mais um elemento concreto de evidente organização empresarial. Veja-se em <https://transformandofaces.com.br/>.

Ademais, a estrutura contratual da impetrante por si corrobora a exploração de clínica de porte porquanto a administração da sociedade cabe a apenas dois sócios e há previsão de constituição de procuradores para representar a sociedade (cláusula quinta), tudo a afirmar o caráter empresarial da sociedade.

Em suma observa-se a firme presença do elemento de empresa na atuação da sociedade, considerando-se que a prestação dos serviços se dá com característica mercantil e a presença de organização dos fatores de produção (capital e trabalho) para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico.

Portanto tratando-se de sociedade empresária, a impetrante não faz jus à tributação pelo ISS em regime especial e recolhimento em valores fixos (fl. 469-474).

E, ainda, ao rejeitar os embargos de declaração opostos pela recorrente, a Corte de origem assim ressaltou:

Como constou no acórdão, **a estrutura contratual da impetrante por si corrobora a exploração de clínica de porte porquanto a administração da sociedade cabe a apenas dois sócios e há previsão de constituição de procuradores para representar a sociedade (cláusula quinta).**

Restou consignado no julgado que a impetrante possui duas clínicas, em Belo Horizonte e São Paulo, revelando que a cláusula contratual de abertura de filiais transcende o caráter meramente autorizativo, de modo que permitiu a expansão da clínica para atendimento em duas localidades afastadas, conferindo mais um elemento concreto de evidente organização empresarial.

Além disso, a clínica tem em seu quadro de profissionais mais de trinta doutores, entre dentistas, médicos e biomédicos. A utilização de outros profissionais dentistas, médicos e biomédicos não sócios, sob contrato, revela indisfarçável intuito empresarial.

A pessoalidade na prestação de serviços é um dos aspectos reveladores do modo de organização da sociedade: se meramente facilitadora do exercício da profissão liberal por seus sócios ou se dirigida à exploração econômica da atividade congregando fatores da produção, tais como capital e trabalho de terceiros com o fito de lucro. **A sociedade é multiprofissional, utilizando-se do trabalho de outras especialidades (medicina e biomedicina) para prestação de serviços aos seus clientes.**

Assim, a Turma Julgadora entendeu que a impetrante não faz jus à tributação pelo ISS em regime especial e recolhimento em valores fixos,

pois encontram-se presentes elementos de empresa na atuação da sociedade, com prestação dos serviços com característica mercantil e a presença de organização dos fatores de produção (capital e trabalho) para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico (fls. 488-489).

De fato, conforme defende a recorrente, a adoção da forma societária de responsabilidade limitada, por si só, não exclui a possibilidade do benefício da tributação diferenciada do ISSQN, bem como não afasta a prestação de serviços de maneira pessoal pelos profissionais nem a responsabilidade pessoal no exercício das atividades. Referido entendimento, a propósito, constitui premissa da tese jurídica ora firmada, qual seja, a adoção da forma societária limitada é irrelevante para a definição do regime tributário.

Ocorre que, no caso concreto em análise, como visto, a Corte de origem, a partir do aprofundado exame dos elementos probatórios carreados aos autos – relacionados à administração da sociedade, utilização de outros profissionais (médicos e biomédicos), existência de filiais e constituição de procuradores, – atestou a existência de caráter empresarial na sociedade recorrente, porquanto "encontram-se presentes elementos de empresa na atuação da sociedade, com prestação dos serviços com característica mercantil e a presença de organização dos fatores de produção (capital e trabalho) para exploração econômica da atividade em segmento médico-odontológico".

Com efeito, verifica-se que a sociedade recorrente, nos exatos termos delineados pela instância ordinária, deixou de atender aos requisitos estabelecidos na tese ora firmada, motivo pelo qual não faz jus ao tratamento tributário diferenciado do ISS em alíquota fixa, na forma do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/1968.

De outra parte, acolher as alegações recursais, no sentido de que não haveria quaisquer indícios ou disposições legais que aponte a sociedade recorrente como organização empresarial para fins de exploração econômica, é providência que esbarra inevitavelmente no óbice da Súmula 7 desta Corte.

Assim, a compreensão adotada pelo acórdão recorrido converge para a tese ora proposta, o que impõe sua manutenção e o consequente desprovimento deste recurso especial.

Isso posto, nego provimento ao recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0144829-6

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.162.486 / SP

Números Origem: 10542815520228260053 22594360320228260000

PAUTA: 10/09/2025

JULGADO: 10/09/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CLINICA TF SP LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DE LIMA NAVES - MG091166
RAFAEL FABIANO DOS SANTOS SILVA - MG116200
EDUARDO HENRIQUE VASCONCELOS ANDRADE - MG142260
RICARDO DE OLIVEIRA COUTO - MG140577
ADVOGADA : LAURA NOGUEIRA COUTO - MG224557
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : LUIS FERNANDO DE SOUZA PASTANA - SP246323

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0144829-6

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.162.486 / SP

Números Origem: 10542815520228260053 22594360320228260000

PAUTA: 08/10/2025

JULGADO: 08/10/2025

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CLINICA TF SP LTDA
ADVOGADOS : LEONARDO DE LIMA NAVES - MG091166
RAFAEL FABIANO DOS SANTOS SILVA - MG116200
EDUARDO HENRIQUE VASCONCELOS ANDRADE - MG142260
RICARDO DE OLIVEIRA COUTO - MG140577
ADVOGADA : LAURA NOGUEIRA COUTO - MG224557
RECORRIDO : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR : LUIS FERNANDO DE SOUZA PASTANA - SP246323

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/ Imposto sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. EDUARDO HENRIQUE VASCONCELOS ANDRADE, pela parte RECORRENTE:
CLINICA TF SP LTDA

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1323:

A adoção da forma societária de responsabilidade limitada pela sociedade uniprofissional não constitui, por si só, impedimento ao regime de tributação diferenciada do ISS por alíquota fixa, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968, desde que observados cumulativamente os seguintes requisitos: (i) prestação pessoal dos serviços pelos sócios; (ii) assunção de responsabilidade técnica individual; e (iii) inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

C54245515012431;1312@ 2024/0144829-6 - REsp 2162486