

ISSQN DAS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

Maria Eloisa Vieira Belém

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito Tributário
Instituição: Universidade Cândido Mendes
e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: eloisa.vieira@diadema.sp.gov.br

Claudia Loturco

Graduada em Ciências Jurídicas pela PUC/SP
Advogada especializada em Direito de Família
e Erro Médico e Procuradora do Município de Diadema
Endereço: São Paulo, São Paulo, Brasil
E-mail: claudia.loturco@diadema.sp.gov.br

RESUMO

O presente artigo acadêmico objetiva realizar uma breve análise pertinente ao regime tributário diferenciado do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) aplicável às sociedades uniprofissionais que adotam a forma societária de responsabilidade limitada (Ltda.). O trabalho funda-se no exame cuidadoso do entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema 1323, tendo por recursos paradigmáticos o REsp 2162486/SP e REsp 2162487/SP. A controvérsia centrou-se em definir se a modalidade societária adotada é bastante a descaracterizar a prestação de serviço de profissionais especializados, nos termos do §3º, do Decreto-Lei nº 406/68, que o realizam em caráter personalíssimo, obrigando a sociedade ao recolhimento do imposto com base no seu faturamento, e não em montante fixo anual por profissional habilitado, nos termos do art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968. O E. Tribunal Superior, após acurado exame das particularidades legislativas, determinou que a essência do benefício fiscal não se vincula à forma societária, mas sim à natureza da atividade desenvolvida (uniprofissional) e à ausência de organização empresarial. A fixação de tese jurídica (Tema 1323) pacificou o entendimento no sentido de que a adoção da forma limitada não é considerada isoladamente um obstáculo ao tratamento fiscal diferenciado, desde que preenchidos os requisitos de pessoalidade, responsabilidade técnica individual e inexistência de elemento de empresa, matéria a ser amplamente investigada e efetivamente comprovada na fase de dilação probatória a cargo do contribuinte. A conclusão ratifica a prevalência da substância sobre a forma no Direito Tributário, garantindo a incidência da norma especial, se provado de modo cabal a presença dos requisitos exigidos à fruição do tratamento fiscal diferenciado.

Palavras-chave: ISSQN; Tratamento Fiscal Diferenciado; Sociedade Uniprofissional Limitada; Recolhimento em Montante Fixo Anual; Decreto-Lei nº 406/68 – art. 9º, §§1º e 3º.

ABSTRACT

This academic article aims to provide a brief analysis of the differentiated tax regime for the Tax on Services of Any Nature (ISSQN) applicable to single-professional companies that adopt the limited liability (Ltda.) corporate structure. The work is based on a careful examination of the understanding consolidated by the Superior Court of Justice (STJ) in the judgment of Theme 1323, using as paradigmatic appeals REsp 2162486/SP and REsp 2162487/SP. The controversy centered on defining whether the adopted corporate structure is sufficient to disqualify the provision of services by self-employed professionals of a highly personal nature, obligating the company to pay the tax based on its revenue, and not on a fixed annual amount per qualified professional, as per Article 9, §§ 1 and 3, of Decree-Law No. 406/1968. The Superior Court, after careful examination of the legislative particularities, determined that the essence of the tax benefit is not linked to the corporate form, but rather to the nature of the activity carried out (single-professional) and the absence of a business organization. The establishment of a legal thesis (Topic 1323) settled the understanding that the adoption of a limited liability company is not considered, in isolation, an obstacle to differentiated tax treatment, provided that the requirements of personal involvement, individual technical responsibility, and the absence of a business element are met—a matter to be thoroughly investigated and effectively proven during the evidentiary phase, the responsibility of which lies with the taxpayer. The conclusion ratifies the prevalence of substance over form in Tax Law, guaranteeing the application of the special rule if the presence of the requirements for enjoying the differentiated tax treatment is conclusively proven.

Keywords: ISSQN (Tax on Services of Any Nature); Differentiated Tax Treatment; Limited Liability Single-Professional Company; Annual Fixed Amount Payment; Decree-Law No. 406/68 – art. 9, §§1 and 3.

1 - INTRODUÇÃO

A presente investigação acadêmica tem por escopo analisar o intrincado panorama jurídico-tributário relativo ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, o ISSQN, concentrando-se especificamente no tratamento fiscal diferenciado aplicável às sociedades uniprofissionais que optaram pelo modelo societário de responsabilidade limitada (Ltda.), introduzindo um intenso debate no âmbito do contencioso tributário municipal.

O Imposto Sobre Serviços, de competência municipal, a teor do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, constitui uma importante fonte de receita própria dos Municípios, e sua disciplina geral encontra-se atualmente balizada pela Lei Complementar nº 116/2003. Contudo, a particularidade intrínseca à tributação das atividades intelectuais e de caráter personalíssimo, exercidas por profissionais liberais ou autônomos organizados em sociedade,

exigiu a manutenção de um regime especial de tributação, legado do Decreto-Lei nº 406/1968, notadamente em seus parágrafos 1º e 3º do artigo 9º, dispositivos esses que foram plenamente recepcionados pela ordem constitucional vigente, conforme entendimento há muito consolidado pelo Supremo Tribunal Federal.

Este regime especial preconiza a substituição da base de cálculo usual do imposto, que é o preço do serviço (faturamento), por um montante fixo anual, calculado em função do número de profissionais habilitados que integram a sociedade e que prestam os serviços, visando reconhecer a natureza *sui generis* de tais atividades e evitar a excessiva oneração do trabalho pessoal, distinguindo-o da exploração mercantil ou empresarial propriamente dita.

A essência do benefício fiscal, conforme amplamente analisado pela doutrina e pela jurisprudência das Cortes Superiores, reside na natureza do serviço prestado: a atividade deve ser resultado do trabalho intelectual, científico, artístico ou literário dos próprios sócios, assumindo um caráter *intuitu personae*, onde a responsabilidade técnica e a reputação individual dos profissionais são o fator preponderante na atração de clientela e execução dos serviços, em contraposição à atividade tipicamente empresarial, onde o capital, a estrutura organizacional e a impessoalidade da prestação se sobrepõem ao elemento humano individualizado.

Não obstante o claro propósito normativo do Decreto-Lei nº 406/1968, uma intensa e persistente celeuma surgiu no cenário jurídico nacional em decorrência da intersecção entre o Direito Tributário e o Direito Societário, especialmente após a vigência do Código Civil de 2002, que permitiu às sociedades simples (aquelas formadas por profissionais liberais) a adoção da forma de responsabilidade limitada, tradicionalmente reservada às sociedades empresárias.

O ponto de tensão desta controvérsia centrou-se na interpretação adotada por diversos fiscos municipais, que argumentavam que a mera escolha pela modalidade societária de responsabilidade limitada seria suficiente, tomada de modo isolado, para descaracterizar o caráter personalíssimo da atividade.

Esta interpretação formalista levava ao indeferimento reiterado do tratamento fiscal diferenciado, forçando milhares de sociedades uniprofissionais a recolher o ISSQN sobre o

faturamento, resultando em uma carga tributária significativamente elevada, bem como em grave insegurança jurídica para os contribuintes.

Diante da multiplicação de demandas judiciais e da divergência entre as instâncias ordinárias, evidenciando a necessidade de uniformização do entendimento em escala nacional, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) foi provocado a dirimir a questão por meio do regime dos repetitivos, culminando na afetação de apelos extremos e posterior julgamento do Tema 1323, tendo como paradigmáticos o REsp 2162486/SP e o REsp 2162487/SP.

Inegavelmente, o julgamento deste tema representou um marco decisivo, pois a Corte Superior reconheceu que a distinção fundamental para fins de ISSQN não pode se basear unicamente no tipo societário adotado, mas sim na verificação da existência ou inexistência de *elemento de empresa* capaz de desvirtuar a natureza uniprofissional e personalíssima da sociedade.

Dessa forma, o presente artigo acadêmico objetiva realizar uma análise dos fundamentos jurídico-legais que conduziram à fixação da tese jurídica vinculante pertinente ao Tema 1323 do STJ, examinando como o Tribunal Superior superou a interpretação formalista do fisco municipal para consagrar a prevalência do critério material no Direito Tributário.

2 - METODOLOGIA

A presente investigação acadêmica adotou uma abordagem metodológica predominantemente jurídico-dogmática, complementada pela análise histórico-evolutiva e documental.

O método de abordagem principal é o dedutivo, partindo do arcabouço normativo constitucional e infraconstitucional pertinente ao ISSQN, notadamente o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, o Decreto-Lei nº 406/1968 e normas civilistas aplicadas à empresa e empresário, disciplina haurida do Código vigente, para analisar o problema específico do tratamento diferenciado relativo ao imposto municipal sobre sociedades uniprofissionais constituídas sob a forma limitada.

A pesquisa documental concentrou-se no exame dos acórdãos proferidos em sedes dos REsp 2162486/SP e REsp 2162487/SP, paradigmas do Tema 1323 do Superior Tribunal de

Justiça, bem como nos julgados anteriores que demonstraram certa dissonância jurisprudencial no âmbito do próprio Tribunal infraconstitucional, essenciais para a compreensão da evolução do entendimento que culminou na fixação do precedente qualificado.

As fontes de dados primárias e secundárias englobaram a legislação federal, doutrina especializada em Direito Tributário e Direito Empresarial, e, de forma central, o precedente judicial em regime de recursos repetitivos. O escopo da análise buscou a exegese do texto legal e a interpretação teleológica do regime diferenciado, contrastando-os com os conceitos de sociedade simples e empresária previstas no Código Civil de 2002.

Aliado às técnicas empregadas, houve, para elaboração deste trabalho, o apoio tecnológico de inteligência artificial que ofereceu suporte à melhor estruturação do texto e à organização de ideias, sem implicar alteração do conteúdo e objeto, não refletindo na essência do labor autoral, quer no tocante ao desenvolvimento temático, quer no tocante à conclusão obtida a partir da conexão das ideias.

3 - O REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DO ISSQN E O TRATAMENTO DIFERENCIADO DIRIGIDO ÀS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, encontra sua previsão no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal e insere-se no panorama tributário brasileiro com a função de incidir sobre a prestação de serviços. Norma geral em matéria tributária, na atual ordem constitucional, refere-se à lei complementar, consoante os termos do art. 146, III, da Lei Maior, papel atualmente desempenhado pela Lei Complementar nº 116/2003.

Todavia, as singularidades inerentes à tributação de atividades que envolvem o trabalho intelectual e personalíssimo levaram à manutenção de um regime especial ditado pelo vetusto Decreto-Lei nº 406/68, recepcionado pela Carta Política vigente, que persiste como elemento fundamental na distinção entre o tratamento fiscal conferido à empresa e ao trabalho do profissional liberal.

A relevância do Decreto-Lei nº 406/68, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 116/2003, reside na preservação do art. 9º e seus parágrafos 1º e 3º, dispositivos que preveem o regime de tributação diferenciado, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal

através da Súmula 663, entendimento ratificado em sede de Repercussão Geral, sendo objeto da tese jurídica do Tema 918/STF (RE 940769/RS), que se refere às sociedades de advogados mas que englobam as sociedades uniprofissionais em geral observado o rol de profissionais definido no dispositivo acima aludido (§3º do Decreto-Lei nº 406/68). Veja-se a literalidade dos enunciados, respectivamente:

Os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968 foram recebidos pela Constituição.

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.

O âmago desse tratamento fiscal específico corresponde à substituição da base de cálculo usual do ISSQN, que é o preço do serviço (faturamento), por um montante fixo anual, calculado *per capita*, ou seja, em função do número de profissionais habilitados que prestam serviços em nome da sociedade que atua de modo uniprofissional, a saber, no mesmo ramo científico, intelectual ou artístico (médicos, advogados, dentistas, etc.).

Tal sistemática visa evitar, o que se convencionou chamar doutrinariamente de bitributação ou, mais precisamente, a sobreposição do imposto municipal ao imposto de renda de pessoa física, que já onera a remuneração do trabalho pessoal, além de reconhecer a natureza peculiar da atividade intelectual desenvolvida. Com efeito, a finalidade precípua é desonerar o trabalho do profissional liberal, cujo serviço é essencialmente personalíssimo, distinto daquele prestado por uma estrutura de produção massificada tipicamente empresarial, fundada no capital/trabalho.

O tratamento fiscal diferenciado ou especial é exclusivamente dirigido às sociedades que prestam serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, naquelas hipóteses em que a natureza da atividade impede a despersonalização do serviço, isto é, a contratação leva em conta não a sociedade em si mesma, mas a pessoa do profissional que irá prestar o serviço ajustado.

O § 3º do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968 elenca um rol taxativo de serviços intelectuais ou autônomos que, quando prestados individualmente ou organizados em

sociedades, podem se sujeitar ao imposto na forma do § 1º. Elucidativo trazer-se a exame a literalidade da prescrição legal em tela:

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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 1987)

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.

A leitura atenta do dispositivo evidencia que a condição *sine qua non* para o enquadramento no regime especial ultrapassa a constituição formal da pessoa jurídica, exigindo a conjugação de dois fatores essenciais: a prestação pessoal dos serviços e a assunção de responsabilidade individual pelos atos praticados. Aliados a eles, a sociedade deve se apresentar como uniprofissional, restando ausentes características empresariais. É a pessoalidade na execução e a responsabilidade técnica e ética individualizada que conferem o substrato fático para a aplicação do regime fixo, diferenciando a sociedade de (uni)profissionais da sociedade com caráter empresarial.

Contudo, a exigência da pessoalidade na prestação e da responsabilidade técnica individual, inerentes à natureza *sui generis* dessas sociedades, gerou um persistente debate no que tange às sociedades uniprofissionais que optaram pela adoção da modalidade de responsabilidade limitada.

Diante desta modalidade organizacional, os fiscos municipais, valendo-se tão somente de uma interpretação cingida às normas de Direito Empresarial, frequentemente argumentavam que a limitação da responsabilidade dos sócios ao valor de suas cotas seria incompatível com a responsabilidade pessoal exigida pelo Direito Tributário.

Esse impasse, que transformou a escolha do tipo societário em um critério de indeferimento do benefício fiscal, levando à incidência do ISSQN sobre o faturamento mensal, implicou na intervenção das Cortes Superiores, ante numerosas ações e mandados de segurança ajuizados pelas tributadas, para harmonizar o Direito Tributário com o Direito Civil e Empresarial, culminando na necessidade de fixação de um entendimento vinculante que ponderasse a essência da atividade com a formalidade da constituição societária.

4 - DA SOCIEDADE SIMPLES *VERSUS* SOCIEDADE EMPRESÁRIA NO CONTEXTO DO ISSQN

A distinção entre sociedade simples e sociedade empresária, fundamental para a aplicação do regime especial do ISSQN, encontra sua disciplina no campo civilista. Tome-se como ponto de partida a regra do artigo 966 do Código Civil que define o empresário nos seguintes termos:

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

Veja-se que o parágrafo único do dispositivo sob exame, contudo, prevê ressalva no tocante ao trabalho de cunho intelectual, científico, literário e artístico:

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.

Esta ressalva legal constituiu o norte para o debate tributário. Isto é, a sociedade de profissionais liberais ou autônomos, por sua própria natureza, enquadra-se, em regra, na definição de sociedade simples, prevista no artigo 982 do Código Civil, organização que tem por objeto social o exercício de atividade intelectual, científica, literária ou artística, e que não exige a organização dos fatores de produção em molde empresarial para a sua consecução. Novamente, imperativo a análise da literalidade do dispositivo em foco:

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.

Nas sociedades simples, o elemento propulsor e central é o trabalho pessoal dos sócios, sendo o capital e a estrutura efetivos instrumentos de suporte ou apoio a essa atividade personalíssima.

Por seu turno, a descaracterização para a natureza empresarial ocorre quando a organização e o capital se sobrepõem ao trabalho individual, ou seja, quando o serviço é prestado pela estrutura (a empresa), de forma anônima e impessoal, e não pelos sócios com o auxílio da estrutura, transformando-se em um fator de produção, implicando uma dimensão importante e crescente.

A controvérsia tributária veio à tona de modo significativo quando sociedades de profissionais, buscando os benefícios da proteção patrimonial, optaram por constituir-se sob a forma de responsabilidade limitada, tipo societário reiteradamente associado à sociedade empresária, embora o artigo 983 do Código Civil autorize expressamente que a sociedade simples se constitua de conformidade com um dos tipos regulados para as sociedades empresárias, como é o caso da sociedade limitada.

Esta permissão legal, de que uma sociedade simples possa adotar o tipo limitado sem que resulte em sociedade empresária apenas em razão da modalidade societária, trouxe à lume um debate intenso de ordem interpretativo e ainda a natural dificuldade de dicotomizar ou distinguir o tema com clareza, isto é, destacando a modalidade societária do modo de operação da sociedade em si e suas específicas características, para conferir-lhe o tratamento fiscal correspondente.

Em um primeiro momento, conforme relatado no voto do Ministro Afrânio Vilela (REsp 2162486/SP), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tendia a uma interpretação restritiva, considerando a simples adoção da forma limitada como elemento suficiente para qualificar a sociedade como empresarial e, conseqüentemente, afastar o regime de tributação fixa do ISSQN.

Tal entendimento, que se concentrava na forma societária com evidente prejuízo ao conteúdo material da atividade, gerou significativa insegurança jurídica e reflexos conflitantes entre o aspecto material da atividade e a sua forma de desenvolvimento, trazendo implicações na tributação dos profissionais liberais, com direto impacto nas decisões dos tribunais estaduais. A título exemplificativo importante registrar a ementa de alguns julgados que refletem esta linha de entendimento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SOCIEDADE LIMITADA. AUSÊNCIA DE CARÁTER EMPRESARIAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PRIVILEGIADO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/68, têm direito ao tratamento privilegiado do ISS as sociedades civis uniprofissionais, que tem por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade social e sem caráter empresarial. 2. **"Nos termos do art. 1.052 do CC/2002, 'na sociedade limitada, a responsabilidade de**

cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social'. Assim, nessa espécie de sociedade, a responsabilidade do sócio 'está limitada à força do capital social' (Rubens Requião). Nesse contexto, não há falar em responsabilidade ilimitada dos sócios, tampouco em ausência de caráter empresarial" (AgRg no Ag 960733/RJ, Min. Denise Arruda, 1ª T., DJ de 08.05.2008). 3. Recurso especial a que se dá provimento. (REsp 1057668/RS, Relator Ministro Teori Zavaski, 1ª Turma, julgado aos 26/08/08 – G.N.)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. RESPONSABILIDADE LIMITADA DOS SÓCIOS. ART. 9º, § 3º, DO DL 406/1968. INAPLICABILIDADE. 1. **Incontroverso que a contribuinte constituiu-se como limitada, o que é facultado às sociedades simples, hipótese em que se subordina às características próprias do tipo societário adotado, nos termos do art. 983 do CC.** 2. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas (art. 1.052 do CC). 3. **A tributação fixa do ISS somente é deferida às sociedades em que há responsabilidade pessoal do sócio, nos termos do art. 9º, § 3º, do DL 406/1968, o que é incompatível com o tipo societário das limitadas.** Precedentes do STJ. 4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp nº 1202082/PB, Relator Ministro Herman Benjamin, julgado aos 28/09/10 – G.N.)

Com a evolução jurisprudencial, contudo, reconheceu-se que o cerne da questão não poderia ser a mera formalidade do tipo societário, mas sim a verificação *in concreto* da presença ou ausência do caráter empresarial na atuação da sociedade, conforme a definição do Código Civil e a finalidade do benefício fiscal previsto no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/1968.

Relativamente a tal posição interessante citar, a título meramente ilustrativo, a ementa do julgado proferido no AgRg no AREsp 792378/SP, e ainda a ementa de um dos recursos paradigmáticos ensejadores da tese jurídica relativa ao tema sob exame, que bem definiu a matéria atinente ao tratamento fiscal a ser conferido às sociedades uniprofissionais propriamente ditas quanto ao imposto municipal:

TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADE SIMPLES LIMITADA. CARÁTER EMPRESARIAL AFASTADO NA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. RECOLHIMENTO POR ALÍQUOTA FIXA. POSSIBILIDADE. 1. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial. 2. "A forma societária limitada não é o elemento axial ou decisivo para se definir o sistema de tributação do ISS, porquanto, na verdade, o ponto nodal para esta definição é a circunstância, acolhida no acórdão, que as profissionais [...] exercem direta e pessoalmente a prestação dos serviços". (AgRg no AREsp 519.194/AM, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, DJe 13/08/2015.) 3. **No caso dos autos, não obstante a agravante ser uma sociedade limitada, o Tribunal de origem assentou que se ela dedica, precipuamente, à exploração do ofício intelectual de seus sócios, de forma pessoal, sem caráter empresarial, razão pela qual é cabível o benefício da tributação por alíquota fixa do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).** Agravo regimental provido. (AgRg no AREsp 792878/SP, Ministro Relator Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 03/12/15 – G.N.)

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPETITIVO. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. RESPONSABILIDADE LIMITADA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. 1. 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. (...) (REsp 2162486/SP, 1ª Seção, Ministro Relator Afrânio Vilela, julgado em 10/10/25 – G.N.)

A partir da transformação havida na jurisprudência, as particularidades da matéria voltaram-se ao direito tributário propriamente, portanto, passou a residir na diferença entre a limitação da responsabilidade perante as obrigações societárias, restrita ao valor das cotas subscritas e integralizadas, e a responsabilidade pessoal pela prestação do serviço profissional, que é intrínseca e ilimitada, decorrendo diretamente das normas éticas e regulamentares da profissão exercida, que se situa em âmbito diverso do societário.

Neste novo entendimento que resultou no alinhamento do Direito Civil ao Direito Tributário verificou-se um passo decisivo para que o Superior Tribunal de Justiça pudesse consolidar uma posição que priorizasse a realidade fática da prestação de serviços sobre a modalidade societária adotada, o que culminou na necessidade de fixação de tese jurídica em recurso repetitivo, objeto do Tema 1323.

5 - O TEMA 1323/STJ E A TESE VINCULANTE SOBRE O ISS DE SOCIEDADES LIMITADAS UNIPROFISSIONAIS

O Tema 1323 do Superior Tribunal de Justiça, resultante da afetação dos recursos paradigmáticos REsp 2162486/SP e REsp 2162487/SP, representou o ponto alto do processo de uniformização da jurisprudência em torno da controvérsia sobre a aplicabilidade do regime de ISSQN em montante fixo para sociedades uniprofissionais constituídas sob a forma de responsabilidade limitada.

A afetação dos recursos extremos, com o objetivo de fixar uma tese vinculante, reconheceu a constante divergência entre as instâncias ordinárias e no próprio STJ, e a necessidade de conferir segurança jurídica à matéria, que faticamente possui um impacto significativo para milhares de sociedades de profissionais liberais em todo o território nacional.

A tese jurídica firmada pelo Superior Tribunal de Justiça foi clara e detalhada em sua formulação, estabelecendo um critério de vários aspectos que concilia a forma societária com a substância da atividade exercida. Veja-se a dicção da 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.

O primeiro ponto da tese, de relevância capital, é a declaração de que a adoção da forma societária de responsabilidade limitada, de per si, é irrelevante para a exclusão do tratamento diferenciado. Destarte, não há, pois, como as Fazendas Públicas possam de modo sumário adotar apenas este aspecto para impedir a fruição do regime especial.

Dadas as particularidades da matéria tal como fixado em tese jurídica, o STJ superou o entendimento anterior, que presumia o caráter empresarial como decorrência da modalidade societária. A Corte reconheceu que a proteção patrimonial conferida pela limitação da

responsabilidade societária não se confunde com a responsabilidade técnica, ética e profissional individual do sócio, que persiste inalterada perante o cliente e o respectivo órgão de classe.

A responsabilidade pessoal ditada pelo Decreto-Lei nº 406/68 é aquela que decorre do exercício da profissão intelectual, uma obrigação *intuitu personae* que o profissional assume, independentemente da modalidade societária adotada.

O segundo e o terceiro pontos estabelecem os requisitos, que podem ser classificados como positivos e negativos e que, simultaneamente, devem ser verificados para a concessão do tratamento específico. O requisito positivo é a prestação pessoal dos serviços pelos sócios e a assunção de responsabilidade técnica individual. Estes elementos confirmam a natureza personalíssima da atividade, própria da sociedade simples, na qual o valor fundamental situa-se no trabalho intelectual do sócio, e não na estrutura que o abriga. O sócio deve ser o principal, se não o exclusivo, prestador do serviço em nome da sociedade, sob pena de desvio da finalidade da norma que atribuiu tratamento fiscal diferenciado.

O requisito negativo, e talvez o mais complexo em termos de análise fática, alvo de prova técnica, documental e até testemunhal, é a inexistência de estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade. Este é o critério de desempate ou de resolução entre a sociedade simples limitada e a sociedade empresária limitada para fins tributários.

A caracterização do elemento de empresa ocorre quando a organização dos fatores de produção (capital, tecnologia, trabalho de terceiros não sócios) se torna o fator preponderante na geração de resultados, sobrepondo-se à atuação profissional direta dos sócios, como previsto no parágrafo único do artigo 966 do Código Civil. A sociedade deixa de ser um mero veículo, meio ou instrumento para o trabalho pessoal e passa a explorar economicamente a atividade por meio de uma estrutura complexa, mercantilizando o serviço de modo significativo, tornando-o anônimo, isto é, sem uma vinculação pessoal, que possa ser facilmente aferida, ademais torna-se complexa, extensa e propensa a ampliação.

Neste ponto, parece interessante destacar que ao lado de um conjunto probatório amplo, absolutamente necessário no tocante à identificação da essência da sociedade que busca o tratamento fiscal diferenciado, pode-se considerar como começo de prova os próprios

atos de constituição que expressamente preveem a criação de filiais, a gerência concentrada nos sócios que podem constituir procuradores e faticamente o número elevado de profissionais que atuam na organização, inclusive fugindo ao escopo uniprofissional, neste aspecto envolve a contratação de profissionais de diversas áreas do saber ainda que correlatadas ao objeto social do contribuinte.

6 - TESE VINCULANTE E A SEGURANÇA JURÍDICA

A fixação da tese jurídica alvo do Tema 1323 do STJ possui reflexos significativos e multifacetados, compreendendo o Direito Tributário e o Societário. A principal delas é marcada pela segurança jurídica pertinente a uma matéria reiterada e de intensa litigiosidade, que não raro pode resultar em discricionariedade das administrações tributárias municipais.

Ao estabelecer critérios claros e objetivos, o STJ abaliza os municípios, impedindo o indeferimento sumário do benefício fiscal tendo por fundamento a forma societária adotada, direcionando a fiscalização para a análise da realidade fática da prestação de serviços.

Atualmente, a fiscalização municipal e o contencioso administrativo e judicial passam a se concentrar no exame direto (diligência), na prova documental e técnica dos requisitos estabelecidos para que se possa decidir acerca do tratamento tributário que será aplicado às empresas.

O ônus da prova, embora tecnicamente recaia sobre o contribuinte no tocante à demonstração do direito ao regime diferenciado, deve ser contextualizado pela Municipalidade que defende a presença do elemento de empresa. Deve-se demonstrar que o capital e a organização subordinam o trabalho pessoal dos sócios, o que pode ser evidenciado por meio de indicadores como a contratação de um vasto corpo técnico de não sócios para a prestação da atividade-fim, o volume de capital investido em detrimento do número de sócios prestadores, a utilização de grande aparato tecnológico e a organização gerencial complexa, incompatível com as características da sociedade simples.

A mera existência de auxiliares ou colaboradores, conforme o Código Civil, não é suficiente para configurar o caráter empresarial, desde que estes sejam complementares, compatíveis com a estrutura e não substituam o trabalho pessoal dos sócios na atividade principal.

Importa ainda registrar, que a tese do Tema 1323 harmoniza a legislação tributária com as alterações promovidas pelo Código Civil de 2002. Em verdade, ao permitir que a sociedade simples adote a modalidade limitada, sem perder sua natureza, o legislador civil buscou conferir maior flexibilidade e proteção patrimonial aos profissionais, não no tocante à responsabilidade técnica mas no âmbito de responsabilidades relativas à sociedade em si.

A interpretação do STJ valida essa escolha societária, reconhecendo que a função da limitação da responsabilidade é proteger o patrimônio pessoal dos sócios de dívidas e riscos do negócio, e não oferecer um mecanismo inapropriado para a despersonalização do serviço. A responsabilidade por atos profissionais, de natureza civil e ética, permanece ilimitada, atendendo à exigência do Decreto-Lei nº 406/68.

A consolidação da tese representa, em suma, um ato de justiça fiscal, pois impede que a eventual interpretação restritiva do Fisco municipal limitada ao tipo societário possa gerar uma tributação mais onerosa para sociedades, tratando de forma desigual o que a lei especial busca tratar de forma diferenciada, em virtude da capacidade contributiva e da natureza do fato gerador, sendo indispensável a investigação dos demais fatores que autorizam o tratamento fiscal especial.

Resumidamente, a tese vinculante serve como um balizador indispensável para a aplicação correta e finalística do regime fixo do ISSQN, garantindo a prevalência do conteúdo, a ser amplamente investigado administrativa e judicialmente, sobre a forma.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo acadêmico demonstrou que a questão da tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) para sociedades uniprofissionais que adotam a forma de responsabilidade limitada (Ltda.) foi definitivamente solucionada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) por meio da fixação da tese jurídica no Tema 1323.

O julgamento dos recursos especiais paradigmáticos reconheceu a evolução do Direito Societário promovida pelo Código Civil de 2002, que permitiu à sociedade simples adotar o tipo limitado sem perder sua natureza não empresária.

A tese firmada estabeleceu, de maneira expressa, que a mera opção pela limitação da responsabilidade societária não é, por si só, um fator impeditivo para a fruição do regime de ISSQN em alíquota fixa, previsto no artigo 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68.

O tratamento tributário diferenciado está condicionado à observância cumulativa de três requisitos materiais: a prestação pessoal dos serviços pelos sócios, a assunção de responsabilidade técnica individual e, o elemento crucial, a ausência de uma estrutura empresarial que descaracterize o caráter personalíssimo da atividade.

A essência da decisão reside na prevalência do critério material (natureza personalíssima e ausência de elemento de empresa) sobre o critério formal (tipo societário). A responsabilidade pessoal exigida pelo direito tributário é aquela de natureza profissional e ética, que não é suplantada pela limitação da responsabilidade societária do capital.

A importância do Tema 1323 tem lugar especial, sobretudo, na segurança jurídica conferida aos contribuintes, que agora dispõem de um paradigma vinculante para balizar sua atuação e contestar exigências fiscais eventualmente indevidas, que possam ignorar a realidade fática da prestação de serviços.

Em suma, a tese do STJ assegura que a norma especial, instituída para tributar o trabalho do profissional liberal e não a empresa mercantil, cumpra sua finalidade, exigindo, contudo, que os entes federativos e os contribuintes se dediquem à análise minuciosa das características de cada sociedade, de forma a garantir que o benefício fiscal não seja estendido a organizações que, na realidade, atuam com indisfarçável intuito empresarial, em detrimento do interesse público e da isonomia tributária.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Municípios e Distrito Federal (Código Tributário Nacional). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 18 jan. 2026.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis à União, Estados e Municípios, e dispõe sobre a competência tributária e o ISS. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 18 jan. 2026.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 jan. 2026.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 18 jan. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 18 jan. 2026.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Atlas, 2010.

MAMEDE, Gladston; MAMEDE, Roberta C. **Manual de Direito Empresarial**. 19. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025.

PAULSEN, Leandro; MELO, Omar Augusto L. **ISS: CF e LC 116 Comentadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2022.