SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2282297 - SP (2026/0060665-1)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR	:	BRUNO WILLYS NASCIMENTO DE SOUSA - SP515373
RECORRIDO	:	RECORTE PRODUCOES LTDA
ADVOGADOS	:	GABRIEL HERNAN FACAL VILLARREAL - SP221984
		CLAUDIA SIMONE FERRAZ DE OLIVEIRA - SP272619

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO NO REGIME UNIFICADO DO SIMPLES NACIONAL. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. RECURSO NÃO PROVIDO.

I. Caso em exame

1. *O recurso*. Recurso especial interposto por ente municipal contra acórdão que, em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com repetição de indébito, reconheceu o direito à restituição de ISS recolhido indevidamente por empresa optante pelo Simples Nacional, afastando a exigência do art. 166 do CTN.
2. *As decisões anteriores*. Sentença declarou a inexistência da relação jurídico-tributária e negou a restituição por ausência de comprovação exigida pelo art. 166 do CTN; acórdão reformou nesta parte para reconhecer a repetição de indébito por entender que, no Simples Nacional, o ISS possui natureza de tributo direto.

II. Questão em discussão

3. A questão em discussão consiste em saber se, na repetição de indébito de ISS recolhido indevidamente nos termos do regime unificado do Simples Nacional, é exigível o cumprimento do art. 166 do CTN, com prova da não repercussão do encargo financeiro ao tomador do serviço ou de autorização deste para recebimento.

III. Razões de decidir

4.O art. 166 do CTN dispõe que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.
5. Na linha de jurisprudência desta Corte, o ISS é espécie tributária que admite classificação como tributo direto ou indireto, a depender da forma de imposição. Nas hipóteses em que o tributo é cobrado sobre o valor de cada serviço e repassado ao

Documento eletrônico VDA60846115 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:15
Publicação no DJEN/CNJ de 16/10/2026. Código de Controle do Documento: afbcff1c-47b2-4fb9-be21-76415f374e00

tomador, classifica-se como tributo indireto. Nas hipóteses de cobrança por valor fixo, como no caso de sociedades uniprofissionais, assume feição de tributo direto. Precedentes.
6. No regime do Simples Nacional, o ISS é apurado em documento único de arrecadação, com outros tributos de competência dos Estados e da União, mediante aplicação de alíquotas efetivas sobre a renda bruta, de acordo com as faixas de renda estabelecidas na norma. A partilha da receita pública se dá com base nos percentuais fixados na norma relativos a cada tributo e, portanto, para cada ente público de acordo com as competências tributárias.
7. As características da forma de imposição do ISS no regime do Simples Nacional mais se assemelham às hipóteses em que esta Corte reconheceu que o imposto assume feição de tributo direto, considerando inaplicáveis as exigências do art. 166 do CTN ao reconhecimento do direito à repetição do indébito tributário.

IV. Dispositivo e tese

8. Resultado do Julgamento: Recurso não provido, com majoração dos honorários sucumbenciais nos termos do art. 85, § 11, do CPC.
Tese de julgamento:

1. Na linha de jurisprudência do STJ, o ISS é espécie tributária que admite classificação como tributo direto ou indireto, a depender da forma de imposição.
2. As características da forma de imposição do ISS no regime do Simples Nacional mais se assemelham às hipóteses em que esta Corte reconheceu que o imposto assume feição de tributo direto, razão por que inaplicáveis as exigências do art. 166 do CTN ao reconhecimento do direito à repetição do indébito tributário.
Dispositivos relevantes citados:
CTN, art. 166; LC 123/2006, arts. 12, 13 e 18; LC 123/2006, art. 13, § 1º, XIV; CPC/2015, art. 85, § 11.
Jurisprudência relevante citada:
STJ, Tema 398 dos recursos repetitivos; STJ, REsp 426.179/SP, Segunda Turma, j. 11.05.2004; STJ, EREsp 724.684/RJ, Primeira Seção, j. 28.05.2008; STJ, REsp 1.121.634/PR, Segunda Turma, j. 15.12.2009; STJ, AgInt no REsp 2.093.442/RN, Primeira Turma, j. 27.11.2023; STF, Súmula 71; STF, Súmula 546.

ACÓRDÃO

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

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 06 de outubro de 2026.

MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Relator

Documento eletrônico VDA60846115 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:15
Publicação no DJEN/CNJ de 16/10/2026. Código de Controle do Documento: afbcff1c-47b2-4fb9-be21-76415f374e00

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2282297 - SP (2026/0060665-1)

RELATOR	**:**	**MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE**
RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR	:	BRUNO WILLYS NASCIMENTO DE SOUSA - SP515373
RECORRIDO	:	RECORTE PRODUCOES LTDA
ADVOGADOS	:	GABRIEL HERNAN FACAL VILLARREAL - SP221984
		CLAUDIA SIMONE FERRAZ DE OLIVEIRA - SP272619

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. RECOLHIMENTO NO REGIME UNIFICADO DO SIMPLES NACIONAL. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. RECURSO NÃO PROVIDO.

I. Caso em exame

1. *O recurso*. Recurso especial interposto por ente municipal contra acórdão que, em ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária cumulada com repetição de indébito, reconheceu o direito à restituição de ISS recolhido indevidamente por empresa optante pelo Simples Nacional, afastando a exigência do art. 166 do CTN.

2. *As decisões anteriores*. Sentença declarou a inexistência da relação jurídico-tributária e negou a restituição por ausência de comprovação exigida pelo art. 166 do CTN; acórdão reformou nesta parte para reconhecer a repetição de indébito por entender que, no Simples Nacional, o ISS possui natureza de tributo direto.

II. Questão em discussão

3. A questão em discussão consiste em saber se, na repetição de indébito de ISS recolhido indevidamente nos termos do regime unificado do Simples Nacional, é exigível o cumprimento do art. 166 do CTN, com prova da não repercussão do encargo financeiro ao tomador do serviço ou de autorização deste para recebimento.

III. Razões de decidir

4.O art. 166 do CTN dispõe que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

5. Na linha de jurisprudência desta Corte, o ISS é espécie tributária que admite classificação como tributo direto ou indireto, a depender da forma de imposição. Nas hipóteses em que o tributo é cobrado sobre o valor de cada serviço e repassado ao tomador, classifica-se como tributo indireto. Nas hipóteses de cobrança por valor fixo, como no caso de sociedades uniprofissionais, assume feição de tributo direto. Precedentes.

6. No regime do Simples Nacional, o ISS é apurado em documento único de arrecadação, com outros tributos de competência dos Estados e da União, mediante aplicação de alíquotas efetivas sobre a renda bruta, de acordo com as faixas de renda estabelecidas na norma. A partilha da receita pública se dá com base nos percentuais fixados na norma relativos a cada tributo e, portanto, para cada ente público de acordo com as competências tributárias.

7. As características da forma de imposição do ISS no regime do Simples Nacional mais se assemelham às hipóteses em que esta Corte reconheceu que o imposto assume feição de tributo direto, considerando inaplicáveis as exigências do art. 166 do CTN ao reconhecimento do direito à repetição do indébito tributário.

IV. Dispositivo e tese

8. Resultado do Julgamento: Recurso não provido, com majoração dos honorários sucumbenciais nos termos do art. 85, § 11, do CPC.

Tese de julgamento:

---

1. Na linha de jurisprudência do STJ, o ISS é espécie tributária que admite classificação como tributo direto ou indireto, a depender da forma de imposição.

2. As características da forma de imposição do ISS no regime do Simples Nacional mais se assemelham às hipóteses em que esta Corte reconheceu que o imposto assume feição de tributo direto, razão por que inaplicáveis as exigências do art. 166 do CTN ao reconhecimento do direito à repetição do indébito tributário.

Dispositivos relevantes citados:

CTN, art. 166; LC 123/2006, arts. 12, 13 e 18; LC 123/2006, art. 13, § 1º, XIV; CPC/2015, art. 85, § 11.

Jurisprudência relevante citada:

STJ, Tema 398 dos recursos repetitivos; STJ, REsp 426.179/SP, Segunda Turma, j. 11.05.2004; STJ, EREsp 724.684/RJ, Primeira Seção, j. 28.05.2008; STJ, REsp 1.121.634/PR, Segunda Turma, j. 15.12.2009; STJ, AgInt no REsp 2.093.442/RN, Primeira Turma, j. 27.11.2023; STF, Súmula 71; STF, Súmula 546.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo Município de São Paulo com fundamento no art. 105, III, da CRFB contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim ementado (e-STJ, fls. 239):

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

> APELAÇÕES CÍVEIS. Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária c. c. repetição de indébito. Alegação de ilegalidade da cobrança de ISS sobre atividade audiovisual, tais como, a produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes e vídeos, sob encomenda ou colocados para o comércio em geral, em virtude de interpretação extensiva, vedada pela jurisprudência pátria, realizada pela Fazenda Pública quanto ao âmbito de incidência do item 13.03 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, restrita à atividade de cinematografia. Serviços realizados pela acionante que se encontravam inseridas nas hipóteses do item 13.01, da redação original da aludida lista, vetado pela Presidência da República. Inexistência de permissivo legal de incidência do ISS sobre a atividade desenvolvida pela autora. Interpretação extensiva realizada pela Fazenda Pública vedada pela legislação tributária codificada (art. 108, §1º, do CTN). Relação jurídico-tributária declarada inexistente pela r. sentença que se mantém. Repetição de indébito devida, haja vista a autora ser optante do Simples Nacional, portanto, recolhe o tributo sobre o faturamento, de forma única, como tributo direto. Inexistência de repasse do imposto aos tomadores do serviço. Inaplicabilidade do art. 166 do CTN. Condenação do Fisco a repetir o indébito pago pela autora nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda, com os consectários legais. Sentença reformada nesta parte. Recurso da autora provido e da Municipalidade não provido.

Na origem, trata-se de ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária cumulada com pedido de repetição de indébito ajuizada por Recorte Produções Ltda. objetivando o reconhecimento da não incidência de ISSQN sobre atividades de produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes e video-tapes, bem como a autorização para compensação administrativa dos valores pagos no período relativo ao quinquênio anterior ao ajuizamento da ação.

Na sentença, a ação foi julgada parcialmente procedente "para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre a autora e a ré que tenha por objeto o ISS incidente sobre os serviços de produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes e vídeos que fazem parte da atividade de produção cinematográfica exercida pela Autora" (e-STJ, fl. 104). O pedido de restituição não foi acolhido, com fundamento no art. 166 do CTN e na Súmula 546/STF, consignando o julgador que a autora não demonstrou ter assumido o encargo financeiro do tributo ou não tê-lo repassado a terceiro.

No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo a apelação interposta pela parte autora foi provida sob o fundamento de que "o ISS, no caso de pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, como no caso dos autos (optante do Simples Nacional desde 13/03/2010, fls. 129), possui natureza de tributo direto, logo não há repasse antecipado do tributo ao destinatário final, uma vez que suportado pelo prestador dos serviços, já que o valor do imposto somente pode ser conhecido após a apuração do valor total do faturamento da empresa dentro das respectivas faixas de tributação, de

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

modo que a Municipalidade deve ser condenda à restituição do indébito pago" (e-STJ, fl. 250).

No recurso especial, o Município de São Paulo alega violação do art. 166 do CTN ao argumento de que o ISS é tributo indireto sobre o consumo, de modo que, por sua natureza, o encargo recolhido pelo fornecedor é embutido no preço do serviço.

Aduz que o acórdão recorrido criou exceção não prevista em lei ao afastar a aplicação do art. 166 do CTN com fundamento na opção da contribuinte pelo Simples Nacional. Alega que a forma de apuração do tributo prevista na Lei Complementar 123/2006 — Simples Nacional — não tem o condão de alterar sua natureza e fundamenta, ainda, com base no Tema 398 dos recursos repetitivos, no qual se consignou a necessidade de cumprimento do requisito do art. 166 do CTN para repetição de indébito de ISS sobre locação de bens móveis.

Foram apresentadas contrarrazões (e-STJ, fls. 270-291).

O recurso não foi admitido na origem (e-STJ, fl. 292), sendo interposto o respectivo agravo (e-STJ, fls. 296-303). Remetidos os autos a este Superior Tribunal, determinei a conversão do agravo em recurso especial para melhor apreciação da controvérsia.

É o relatório.

VOTO

A controvérsia posta em análise por meio do recurso especial interposto pelo Município de São Paulo cinge-se à definição quanto à necessidade ou não de demonstração do cumprimento dos requisitos do art. 166 do CTN para repetição de indébito tributário de ISS de empresa optante pelo Simples Nacional.

A questão pertinente à não incidência de ISS, conforme conclusão da instância ordinária, sobre os serviços prestados pela parte autora — produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes e vídeos — não foi devolvida à análise no recurso especial interposto.

Pois bem.

O art. 166 do CTN, alegadamente violado, dispõe o seguinte:

> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A matéria é objeto da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cujas Súmulas 71 e 546 estabelecem, respectivamente, que "[e]mbora pago indevidamente,

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

não cabe restituição de tributo indireto" e "[c]abe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte '*de jure'* não recuperou do contribuinte '*de facto'* o '*quantum'* respectivo".

A análise perpassa, pois, pela histórica classificação dos tributos entre direto e indireto. A recorrente alega que o ISS é tributo indireto sobre o consumo, de modo que, por sua natureza, o encargo recolhido pelo fornecedor é embutido no preço do serviço, razão pela qual seria inafastável a incidência do art. 166 do CTN.

Não há, na regulamentação legal, a definição de quais tributos estariam submetidos aos requisitos do referido dispositivo e, a rigor, no âmbito da cadeia de produção e consumo, todo ônus pode ser, em tese, repassado a terceiros na formação do preço. Por essa razão, a incidência da norma prevista no art. 166 do CTN, que impõe condições à restituição de valores reconhecidamente indevidos, deve ser apreciada com cautela, à luz da jurisprudência desta Corte a respeito do tributo em debate, o ISS.

No Tema 398 dos recursos especiais repetitivos foi definida a seguinte tese jurídica: "[a] pretensão repetitória de valores indevidamente recolhidos a título de ISS incidente sobre a locação de bens móveis (cilindros, máquinas e equipamentos utilizados para acondicionamento dos gases vendidos), hipótese em que o tributo assume natureza indireta, reclama da parte autora a prova da não repercussão, ou, na hipótese de ter a mesma transferido o encargo a terceiro, de estar autorizada por este a recebê-los".

Do acórdão paradigma constou, como fundamento da tese, que "[o] ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consoante o caso concreto."

A premissa tem amparo na jurisprudência histórica desta Corte. No REsp n. 426.179/SP, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, a Segunda Turma, assentando a flexibilidade da classificação do ISS como tributo direto ou indireto, concluiu que na hipótese de o valor ser calculado e recolhido sobre as receitas oriundas de cada encomenda de serviço, seria suportado pelo tomador, classificando-se, portanto, como tributo indireto. Nesse caso, incidem as exigências do art. 166 do CTN. Confira-se:

> TRIBUTÁRIO - ISS - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - REPERCUSSÃO ECONÔMICA.
> 1. O ISS é espécie tributária que pode funcionar como tributo direto ou indireto.
> 2. Hipótese dos autos que encerra espécie de tributo indireto, porque recolhido sobre as receitas oriundas de cada encomenda, sendo suportado pelo tomador do serviço.
> 3. Como imposto indireto, tem aplicações, em princípio, o teor do art. 166 do CTN e o verbete 71 do STF, atualmente 546.
> 4. Recurso especial improvido.

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

(REsp n. 426.179/SP, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11/5/2004, DJ de 20/9/2004, p. 228.)

Por outro lado, identificou-se a feição de tributo direto, por exemplo, no caso de sociedades uniprofissionais que o recolham em valor fixo anual. Nessa hipótese, considerou-se inexigível o cumprimento das condições do art. 166 do CTN. Nesse sentido:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ISS. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL. ADVOGADOS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO ART. 166 DO CTN. INEXIGIBILIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.
> I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.
> **II - Esta Corte tem posicionamento consolidado segundo o qual a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra, de maneira que não ocorre o repasse do encargo a terceiros a exigir o cumprimento do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional nas ações de repetição de indébito da exação em comento.**
> IV - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.
> V - Agravo Interno improvido.
> (AgInt no REsp n. 2.093.442/RN, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 27/11/2023, DJe de 29/11/2023.)

> TRIBUTÁRIO - ISSQN - SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL - REPETIÇÃO DO INDÉBITO - REGIME DE TRIBUTAÇÃO POR ALÍQUOTA FIXA - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - ART. 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA.
> 1. É nula a CDA que exige ISSQN sobre o preço do serviço de sociedade uniprofissional, sujeita à tributação por alíquota fixa.
> **2. O que define se um tributo é direto ou indireto é a forma de sua imposição. Quando a lei admite que o imposto seja destacado da nota para ser suportado pelo consumidor tem-se a imposição indireta já que não se confundem o patrimônio desfalcado pelo tributo e a pessoa responsável pelo seu recolhimento ao Estado. Quando o patrimônio da pessoa jurídica obrigada ao recolhimento do tributo for o titular do patrimônio desfalcado pelo tributo temos a imposição direta. (Precedente: REsp 897.813/RJ)**

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

3. Entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao ISSQN no regime de tributação da alíquota fixa aplicável às sociedades uniprofissionais. Precedentes.
4. Divergência jurisprudencial prejudicada.
5. Recurso especial provido.
(REsp n. 1.121.634/PR, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/12/2009, DJe de 18/12/2009.)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NÃO-PROVIDOS.
1. O Município do Rio de Janeiro opõe embargos de divergência em face de acórdãos relatados pelo ilustre Ministro Castro Meira proferidos no sentido de ser inaplicável o artigo 166 do CTN às sociedades de advogados em face de sua natureza não-mercantil e da responsabilidade de seus sócios, características que não a diferenciam das demais sociedades que gozam do beneplácito do artigo 9º do DL 406/68. A embargante afirma que esse julgado está divergente do expresso no REsp 835.202/PR, desta relatoria, o qual entende aplicável o artigo 166 do Código Tributário Nacional a todas as sociedades que se enquadram no artigo 9º, § 3º, do DL 406/68, assim entendidas as que, a par de constarem na lista, não têm caráter empresarial, e a responsabilidade dos sócios é pessoal, para fins de deferimento da repetição do indébito atinente ao ISS.
2. A sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil, qualquer que seja o conteúdo de seu contrato social, goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra, de maneira que não ocorre o repasse do encargo a terceiros a exigir o cumprimento do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional nas ações de repetição de indébito da exação em comento.
3. Embargos de divergência não-providos.
(EREsp n. 724.684/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 28/5/2008, DJe de 16/6/2008.)

Destaca-se, dos julgados supracitados, percuciente fundamentação da Ministra Eliana Calmon na relatoria do REsp n. 1.121.634/PR:

> Dessa sistemática vê-se que os tributos não são ontologicamente diretos ou indiretos. Não se pode afirmar que o ICMS é tributo indireto e o ISS é tributo direto, sem antes verificarmos a existência de norma que autorize a repercussão tributária. Se esta houver, o contribuinte de direito deve demonstrar os requisitos do art. 166 do CTN; se não estiver presente, afasta-se a regra do art. 166 do CTN, regendo-se a repetição nos moldes do art. 165 do mesmo código à luz do princípio que veda o enriquecimento indevido.
> Portanto, o que define se um tributo é direto ou indireto é a forma de sua imposição. Quando a lei admite que o imposto seja destacado da nota para ser suportado pelo consumidor tem-se a imposição indireta já que não se

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

> confundem a capacidade tributária desfalcada pelo tributo e a pessoa responsável pelo seu recolhimento ao Estado. Quando o patrimônio da pessoa jurídica obrigada ao recolhimento do tributo for o titular do patrimônio desfalcado pela exação temos a imposição direta.
> Contudo, esta Corte diferencia entre o ISSQN fixo e o ISSQN incidente sobre a prestação de serviço, consoante expressa os seguintes arestos:
> [...]
> Portanto, na trilha da jurisprudência desta Casa, considero inaplicável o art. 166 do CTN, pois se busca o ressarcimento do ISSQN incidente sobre sociedade uniprofissional, cuja modalidade de imposição é direta, já que o tributo é exigido da pessoa jurídica que sofre a diminuição patrimonial e não dos tomadores de seus serviços. Corrobora essa conclusão o fato da base de cálculo do ISSQN nesse caso não corresponder ao preço dos serviços prestados, nem ser destacado na nota fiscal de serviço, mas expressar um valor fixo anual multiplicado pelo número de profissionais componentes da sociedade.

As premissas acima estabelecidas se contrapõem à argumentação recursal de que o regime de apuração do tributo "não tem o condão de alterar a natureza indireta do ISS" (e-STJ, fl. 266). Com efeito, na linha dos precedentes acima citados, que refletem a jurisprudência desta Corte, o ISS pode assumir a feição de tributo direto ou indireto a depender da forma de sua imposição.

Partindo-se desse racional, convém analisar a forma de recolhimento do ISS no âmbito do Simples Nacional, regime de tributação a que esteve vinculada a autora no período em que realizou os pagamentos reconhecidamente indevidos do tributo (e-STJ, fl. 250).

A Lei Complementar n. 123/2006 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere, entre outros aspectos, à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, mediante regime único de arrecadação.

A referida lei, em seu art. 12, institui o Simples Nacional, regime especial unificado de arrecadação de tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Acerca dos tributos abrangidos, o art. 13 dispõe:

> Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:
> I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
> II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;
> III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
> IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo; (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

> V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo; (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos
> VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;
> VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos
> VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

A norma ressalva que o regime unificado não abrange, quanto ao ISS, o imposto devido na condição de substituto tributário ou por retenção na fonte e o decorrente da importação de serviços (art. 13, § 1º, XIV, da LC n. 123/2006).

Nos termos do art. 18, o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos anexos da LC sobre a base de cálculo, considerada a receita bruta auferida no mês (art. 18, § 3º), observadas ainda, em síntese, as especificidades da norma quanto às parcelas a deduzir e parcelas sujeitas a tributação própria.

Nos anexos da norma constam tabelas de alíquotas tributárias e partilhas de receitas quanto aos setores de comércio, indústria e serviços, consideradas, quanto a este último, subdivisões determinadas na lei.

Em resumo, as tabelas estabelecem faixas de receita bruta em 12 meses, a partir do quê correlacionam uma alíquota incidente e uma parcela dedutível e, na sequência, ainda em remissão às faixas de receita bruta da contribuinte, estipulam os percentuais de repartição das receitas públicas por tributo. No caso do setor de serviços: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, Contribuição Previdenciária Patronal e ISS.

O recolhimento é feito pelo contribuinte, mensalmente, mediante documento único de arrecadação, que abrange todos os tributos acima listados, e a distribuição de valores entre os entes públicos competentes se realiza de acordo com os percentuais de repartição de receitas estabelecidos nas tabelas da LC n. 123/2006.

Dessa sistemática de recolhimento dessumem-se pontos relevantes ao deslinde da controvérsia.

Destaca-se, inicialmente, que, tratando-se de documento único de arrecadação, o ISS, na hipótese do Simples Nacional, é recolhido em conjunto e da mesma forma prevista para tributos tradicionalmente classificados como diretos, como o

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

imposto sobre a renda. A despeito de tratar-se de documento único de arrecadação, é possível determinar os valores correspondentes ao ISS a partir dos percentuais de distribuição da receita tributária estabelecidos nas tabelas constantes dos anexos da lei complementar.

Além disso, a incidência da exação se faz por alíquota fixa sobre a receita bruta — determinada a partir das faixas de montante da receita — e não sobre o preço de cada serviço prestado, destacado na nota fiscal e repassado ao consumidor em cada contratação.

As características da forma de imposição do ISS no regime do Simples Nacional mais se assemelham às hipóteses em que esta Corte reconheceu que o imposto assume feição de tributo direto, considerando inaplicáveis as exigências do art. 166 do CTN ao reconhecimento do direito à repetição do indébito tributário.

Admitida a premissa fática estabelecida na instância ordinária de que a autora recolhera o ISS objeto de controvérsia nestes autos nos termos do regime unificado do Simples Nacional, corrobora-se, nesse sentido, a conclusão alcançada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que não merece reforma (e-STJ, fl. 250):

> Quanto à repetição do indébito, assiste razão à autora quanto à inaplicabilidade do art. 166 do CTN, pois tanto a jurisprudência do C. STJ quando deste E. Sodalício entende que o ISS, no caso pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, como no caso dos autos (optante do Simples Nacional desde 13/03/2010, fls. 129), possui natureza de tributo direto, logo não há repasse antecipado do tributo ao destinatário final, uma vez que suportado pelo prestador dos serviços, já que o valor do imposto somente pode ser conhecido após a apuração do valor total do faturamento da empresa dentro das respectivas faixas de tributação, de modo que a Municipalidade deve ser condenada à restituição do indébito pago.
> Em outros termos, embora no mais das vezes o ISS tenha índole de tributo indireto, passível de ser repassado ao tomador dos serviços, ao optantes do simples o imposto não é inserido no preço do produto, mas apurado ao final da competência, assumindo a qualidade de tributo direto.

Ante o exposto, conheço do recurso especial interposto pelo Município de São Paulo e nego-lhe provimento.

Em razão do disposto no art. 85, § 11, do CPC, majoro em R$ 1.000,00 (mil reais) os honorários advocatícios sucumbenciais fixados na instância ordinária (e-STJ, fl. 255).

É o voto.

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

Documento eletrônico VDA60846111 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARCO AURÉLIO BELLIZZE Assinado em: 13/10/2026 14:32:16
Código de Controle do Documento: a9dcaf27-65fb-428c-a9a2-d0d0bbc56479

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2026/0060665-1 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 2.282.297 / SP**

Número Origem: 10848238520248260053

PAUTA: 06/10/2026 JULGADO: 06/10/2026

Relator
Exmo. Sr. Ministro **MARCO AURÉLIO BELLIZZE**

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro TEODORO SILVA SANTOS

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. OSWALDO JOSÉ BARBOSA SILVA

Secretária
Bela. VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROCURADOR	:	BRUNO WILLYS NASCIMENTO DE SOUSA - SP515373
RECORRIDO	:	RECORTE PRODUCOES LTDA
ADVOGADO	:	GABRIEL HERNAN FACAL VILLARREAL - SP221984
ADVOGADA	:	CLAUDIA SIMONE FERRAZ DE OLIVEIRA - SP272619

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

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Maria Thereza de Assis Moura votaram com o Sr. Ministro Relator.

Documento eletrônico VDA60669130 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): VANESSA ZACARIAS PEREIRA PONTES DA SILVA, SEGUNDA TURMA Assinado em: 06/10/2026 17:12:07
Código de Controle do Documento: CFF7AECD-9473-4499-A918-65A7DFFDFCB6