



PARECER
PGFN/CAT/Nº 1563/2017

Documento público, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (LAI).

Simple Nacional. Conflito aparente entre o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003, acrescido pela Lei Complementar nº 157, de 2016, e a nova metodologia de apuração do Simple Nacional, instituída pela Lei Complementar nº 155, de 2016. Solução pelo critério da especialidade.

I

Vem a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN) o Ofício CGSN/SE nº 37, de 16 de agosto de 2017, da Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simple Nacional (CGSN), que veicula consulta quanto à “produção de efeitos do disposto no art. 8º-A e § 1º da Lei Complementar nº 116, de 2003, acrescentado pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, frente à aplicação da alíquota efetiva e dos percentuais efetivos de tributos, cujo cálculo está disposto no § 1º-A do art. 18 da Lei Complementar Federal nº 155, de 27 de outubro de 2016”¹.

II

2. O objeto da presente consulta diz respeito ao aparente conflito entre o disposto no art. 18 e nos Anexos III e IV da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006², alterados pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016³, em face do novo art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003⁴, incluído pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016⁵.

¹ Além do mencionado ofício, nenhum outro documento instrui o expediente.

² “Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte [...]” e cria o Simple Nacional.

³ “Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simple Nacional [...]”.

⁴ “Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências”.

⁵ “Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.



3. De modo sintético, o consultante demonstra⁶ que a nova metodologia de cálculo do Simples Nacional, instituída pela Lei Complementar nº 155, de 2016, pode resultar, em alguns casos, em percentuais efetivos do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) inferiores a 2%. Por outro lado, ele também ressalta que a Lei Complementar nº 157, de 2016, fixou expressamente a alíquota mínima do referido imposto em 2%. Diante desse contexto, o Secretário-Executivo do CGSN houve por bem formular a presente consulta, com os seguintes questionamentos, *in verbis*:

1. O disposto no § 1º-A do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, quando resultar em percentual efetivo de ISS menor de 2%, poderia produzir efeitos?
2. Seria correto estabelecer, em resolução, que nessas situações, o percentual mínimo seria fixado em 2%, com fundamento no art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003?

4. É o relato do essencial.

III

5. Inicialmente, cabe discorrer sobre a nova metodologia de apuração dos tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, a ter início em 1º de janeiro de 2018⁷. Para tanto, veja-se a nova redação do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, conferida pela Lei Complementar nº 155, de 2016:

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 I a V** desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da **alíquota nominal**, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração

§ 1º-A. A alíquota efetiva é o resultado de:
$$\frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq-PD}}{\text{RBT12}}$$
, em que:

1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”.

⁶ Cf. cálculos apresentados no Ofício que veicula a consulta.

⁷ Conquanto a Lei Complementar nº 155, de 2016, tenha entrado em vigor na data de sua publicação (28 de outubro de 2016), as alterações promovidas no art. 18 e nos Anexos da Lei Complementar nº 123, de 2006, deverão produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, consoante disposto no art. 11 da Lei modificadora.



I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar.

§ 1º-B. **Os percentuais efetivos de cada tributo serão calculados a partir da alíquota efetiva, multiplicada pelo percentual de repartição constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar, observando-se que:**

I - o percentual efetivo máximo destinado ao ISS será de 5% (cinco por cento), transferindo-se eventual diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual;

II - eventual diferença centesimal entre o total dos percentuais e a alíquota efetiva será transferida para o tributo com maior percentual de repartição na respectiva faixa de receita bruta.

[...]

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do **caput** e dos §§1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário.

6. Como visto, a nova metodologia de apuração do Simples Nacional demandará consulta aos novos Anexos⁸ da Lei Complementar nº 123, de 2006, de modo a se identificar a alíquota **nominal** correspondente à faixa de receita bruta em 12 meses da empresa e a parcela a deduzir. De posse desses dados, deverá ser calculada a alíquota **efetiva**, na forma do novo § 1º-A do art. 18, supracitado. A partir da **alíquota efetiva** é que os **percentuais efetivos destinados a cada tributo** serão obtidos com base nos **percentuais de repartição** discriminados nos referidos Anexos (§ 1º-B).

7. Em consulta ao processo legislativo⁹ da Lei Complementar nº 155, de 2016, percebe-se que, ao longo do trâmite da proposição no Congresso Nacional, a sistemática de cálculo do Simples para microempresas e empresas de pequeno porte contribuintes do ISS resultava em percentuais efetivos desse tributo compreendidos entre 2%¹⁰ e 5%¹¹, conforme se depreende do

⁸ Também alterados pela Lei Complementar nº 155, de 2016.

⁹ De iniciativa parlamentar, o Projeto de Lei Complementar foi identificado como PLP nº 25/2007 na Câmara dos Deputados, passando a ser denominado Projeto de Lei da Câmara (PLC) nº 125, de 2015, no Senado Federal. Consulta feita na página do Senado Federal na Internet (Disponível em <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123060>>. Acesso em 13 de setembro de 2017).

¹⁰ Alíquota mínima do tributo, conforme disposto no art. 88 do ADCT.

¹¹ Alíquota máxima do tributo, conforme o texto então vigente da Lei Complementar nº 116, de 2003 (art. 8º, II).



texto encaminhado pela Câmara dos Deputados à Casa revisora¹², bem como do Substitutivo aprovado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal¹³.

8. No entanto, observa-se que os Anexos foram novamente alterados pelo Substitutivo aprovado no Plenário da Casa revisora (Parecer nº 562, de 2016-Plenário)¹⁴, quando então se chegou à metodologia adotada pela Lei Complementar nº 155, de 2016. Agora, em vez de se calcularem as alíquotas efetivas de cada tributo, propõe-se apurar os **percentuais efetivos de cada tributo** com base em uma **alíquota efetiva “geral”**, multiplicada pelos **percentuais de repartição** (§ 1º-B acrescido ao art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006). Tal alteração, a nosso ver¹⁵, resultaria em percentuais efetivos de ISS sempre maiores ou iguais a 2%. Contudo, para uma faixa de receita bruta específica, a nova sistemática poderia redundar em percentuais efetivos de ISS superiores a 5%, razão pela qual o legislador concebeu a regra prevista nos incisos do já citado § 1º-B.

9. Na sequência, os Anexos foram novamente alterados por meio da Complementação ao Parecer nº 562, de 2016-Plenário¹⁶, modificando-se alguns dos percentuais de repartição de tributos. Nota-se que foi essa derradeira configuração — mais precisamente a dos Anexos III e IV — que **passou a admitir percentuais efetivos de ISS inferiores a 2% na segunda faixa de receita bruta**. Já a regra do § 1º-B acrescido ao art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, foi preservada, de modo a disciplinar **apenas** o percentual efetivo máximo destinado ao ISS, **nada dispondo sobre eventual percentual mínimo**¹⁷.

10. Essa configuração permaneceu inalterada nas redações finais da medida no Senado Federal¹⁸ e na Câmara dos Deputados¹⁹. A proposição foi então sancionada, com vetos parciais, tendo sido mantidos os Anexos I a V na forma aprovada pelo Plenário da Casa revisora.

¹² Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=2917206&disposition=inline>>.

¹³ Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3796258&disposition=inline>>.

¹⁴ Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3796702&disposition=inline>>.

¹⁵ Cotejo efetuado por este parecerista, mediante cálculos aritméticos simples.

¹⁶ Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3796702&disposition=inline>>.

¹⁷ Em outras palavras: aparentemente, a Lei Complementar nº 155, de 2016, permitiu que os percentuais efetivos de ISS pudessem ficar abaixo de 2%, sem que houvesse regra análoga à dos incisos I e II do § 1º-B do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, para corrigir o suposto desvio.

¹⁸ Disponível em <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3796948&disposition=inline>>.

¹⁹ Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1496998&filename=Tramitacao-PLP+25/2007>.



11. Com efeito, a Complementação ao Parecer nº 562, de 2016-Plenário, do Senado Federal, não evidencia intenção inequívoca do legislador de admitir percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%. Por outro lado, não há elementos que nos permitam concluir peremptoriamente pela ocorrência de erro material na elaboração dos Anexos da Lei Complementar nº 155, de 2016. Diante desse quadro, é razoável presumir que a situação aqui discutida foi efetivamente levada em conta pelo Congresso Nacional quando da redação final dos mencionados Anexos. Ou seja: não evidenciado suposto erro no processo legislativo, pode-se inferir que a *mens legis* realmente admitiu percentuais efetivos de ISS inferiores a 2% na segunda faixa de receita bruta.

12. Por oportuno, vale lembrar que a Lei Complementar nº 155, de 2016, foi publicada sob a égide do art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 37, de 12 de junho de 2002, com a seguinte redação:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I - **terá alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I

13. A referida Emenda Constitucional também alterou o § 3º do art. 156 da Constituição para incluir, entre os temas reservados à Lei Complementar nacional do ISS, a tarefa **fixar as alíquotas mínimas do aludido imposto**, o que não constava da redação original da Lei Complementar nº 116, de 2003. De todo modo, o **Poder Constituinte derivado já havia fixado esse patamar em 2%**, que deveria se manter enquanto não fosse editada a Lei Complementar integradora.

14. Ora, pode-se indagar se a Lei Complementar nº 155, de 2016, teria contrariado a norma hierarquicamente superior, na medida em que permitiu que microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional contribuíssem com percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%. Parece-nos que a resposta há de ser negativa: aqui, além da presunção de constitucionalidade de que gozam as leis, milita em favor da norma em apreço o **princípio do**



tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas, consubstanciado na **alínea “d”** do inciso III do art. 146 da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

15. ANDREI PITTEN VELLOSO (2016) recorda que o citado princípio se coaduna com o disposto nos arts. 170, IX, e 179²⁰, ambos da Constituição, ao estabelecer o **tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido** das microempresas e empresas de pequeno porte²¹. O autor destaca também o influxo desse princípio na interpretação da legislação tributária, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4033/DF:

O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte.²²

16. Isso posto, parece-nos possível concluir que o art. 88 do ADCT deve ser interpretado em conjunto com a alínea “d” do inciso III do art. 146 da Constituição, que estabelece que as micro e pequenas empresas fazem jus a tratamento tributário **diferenciado e favorecido**, na forma

²⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 116.

²² STF. Pleno. ADIn nº 4.033/DF. Relator Min. Joaquim Barbosa, setembro de 2010.



disciplinada em lei complementar. Com efeito, o que se observa no art. 88 do ADCT é uma norma de caráter geral e cronologicamente anterior àquela que traz o referido princípio, cuja natureza é claramente excepcional. Por conseguinte, pode-se afirmar que a Lei Complementar nº 155, de 2016, ao admitir percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%, **não violou** o Texto Constitucional, mas buscou regular situações especiais definidas na Lei Fundamental, de modo a dar concretude ao comando do art. 146, III, “d”, da Constituição.

17. A esses argumentos soma-se a **interpretação teleológica** do art. 88 do ADCT, conforme já ressaltado por esta Coordenação-Geral por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1144/2017:

6. Cabe, ainda, uma breve referência à motivação que levou o legislador a adotar tal medida, que seria o combate à chamada guerra fiscal. Esta caracteriza-se pela competição generalizada entre os entes subnacionais pelos investimentos privados, tendo como contrapartida a concessão de incentivos ou benefícios tributários. Essa disputa tem impacto sobre a livre concorrência e a receita pública, que tende a um ponto de equilíbrio “no fundo do poço” (*race to the bottom*).

7. Assim, temos que o Legislativo buscou pôr fim à guerra fiscal no tocante ao ISS, e ao Judiciário, ao que tudo indica, anuiu ao decidir, na ADPF 190/SP, não ter havido afronta à autonomia municipal, e que, ao sopesar os princípios da autonomia municipal e do pacto federativo, sugeriu a prevalência do segundo. A fixação de alíquota mínima, pois, constitui medida importante no combate à concorrência entre municípios, evitando, desta forma, o efeito *race to the bottom*, mencionado no item anterior.

18. Nesse sentido, nota-se que o mero fato de a nova sistemática de apuração do Simples Nacional resultar em percentuais efetivos de ISS inferiores a 2% não implica transgressão à finalidade para qual foi instituída a alíquota mínima do tributo. Isso porque, a partir de 1º de janeiro de 2018, a nova metodologia de cálculo será aplicada a todas as micro e pequenas empresas contribuintes do ISS e optantes pelo Simples Nacional, em todos os municípios do País, em nada contribuindo com a chamada “guerra fiscal”.

19. Feitos esses apontamentos no sentido da constitucionalidade da Lei Complementar nº 155, de 2016, resta confrontá-la com a Lei Complementar nº 157, de 2016, que fixou a alíquota mínima do ISS em nível infraconstitucional. Conforme já dito, esse último diploma legal acresceu ao texto da Lei Complementar nº 116, de 2003, o art. 8º-A, com a seguinte redação:

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).



§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no **caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

20. **Aparentemente**, o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003, acrescido pela Lei Complementar nº 157, de 2016, põe-se em conflito com a Lei Complementar nº 123, de 2006, com redação conferida pela Lei Complementar nº 155, de 2016, na parte em que esta admitiu percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%.

21. Entretanto, à semelhança do art. 88 do ADCT, parece-nos que o novel art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003, veicula norma de caráter geral. Por sua vez, a Lei Complementar nº 123, de 2006, na parte em que institui o Simples Nacional, visa outorgar o **tratamento diferenciado e favorecido** de que trata o art. 146, III, “a”, da Constituição, em proveito de determinados agentes econômicos, o que lhe confere um caráter **especial** em relação às demais normas gerais de direito tributário. Aqui, parece-nos que o método mais adequado para a solução da antinomia será o **critério da especialidade**, positivado no § 2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB):

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

[...]

§ 2º **A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.**

22. Com efeito, tratando-se de normas de mesma hierarquia, o critério cronológico cede espaço ao critério da especialidade, em atenção ao mesmo princípio de justiça que fundamenta este último:



Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, **ou que subtrai de uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente** (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça. Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais de justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento. [...] ²³ (grifo nosso)

[...] *Lex posterior generalis non derogat priori speciali*. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha, não só quando a *lex posterior é inferior*, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior é specialis*)²⁴.

23. Desse modo, entende-se que o advento do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003 — a produzir efeitos a partir de 31 de dezembro de 2017²⁵ — não tem o condão de modificar ou revogar os dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, alterados pela Lei Complementar nº 155, de 2016, que resultam em percentuais efetivos de ISS inferiores à alíquota mínima nacional, haja vista sua natureza de norma especial. Por oportuno, cabe ressaltar que não se discute aqui eventual relação de generalidade/especialidade de uma Lei Complementar, como um todo, em relação à outra, mas tão somente entre os dispositivos legais ora analisados.

24. Também é possível depreender, da leitura do novel art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003, que os destinatários da norma são precisamente os entes federados aos quais a Constituição atribuiu a competência tributária relativa ao ISS, quais sejam, os municípios e o

²³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 10.ed. Brasília: Editora UnB, 1999, p. 96.

²⁴ *Ibidem*, p. 108.



Distrito Federal. Além disso, não nos parece que o art. 6^o²⁶ da Lei Complementar nº 157, de 2016, seja oponível ao próprio Congresso Nacional, quando no seu papel de Poder Legislativo do **Estado Federal**, hipótese em que edita **leis nacionais**, como é o caso da Lei Complementar nº 123, de 2006.

25. Assim, diante de todo o exposto, pode-se responder objetivamente aos questionamentos formulados pelo consulente da seguinte forma:

25.1. Não obstante o disposto no art. 8^o-A da Lei Complementar nº 116, de 2003, incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016, entendemos que os dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, de que resultem percentuais efetivos de ISS inferiores a 2% continuam aptos a produzir efeitos, conforme argumentação desenvolvida nos itens nºs 20 a 24 deste Parecer.

25.2. A resposta à segunda pergunta fica prejudicada em face da solução dada à primeira. Entendemos que uma Resolução do CGSN que venha a fixar em 2% o percentual efetivo mínimo do ISS poderá ter sua legalidade questionada, ainda que aponte como fundamento o art. 8^o-A da Lei Complementar nº 116, de 2003.

26. Por fim, caso o órgão consulente entenda necessário fixar em 2% o percentual efetivo mínimo do ISS no âmbito do Simples Nacional, parece-nos que essa medida somente poderá ser concretizada mediante nova alteração da Lei Complementar nº 123, de 2006. De todo modo, tal decisão demandaria análise de aspectos de oportunidade e conveniência, absolutamente estranhos às competências deste órgão de consultoria jurídica.

IV

27. Diante do exposto, podemos concluir que:

²⁶ “Art. 6^o Os **entes federados** deverão, no prazo de 1 (um) ano contado da publicação desta Lei Complementar, revogar os dispositivos que contrariem o disposto no **caput** e no § 1^o do art. 8^o-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003”.



a) não evidenciado um suposto equívoco no processo legislativo da Lei Complementar nº 155, de 2016, é razoável presumir que a *mens legis* da nova sistemática de apuração do Simples Nacional efetivamente previu a situação apontada pelo consulente, de modo a admitir percentuais efetivos de ISS inferiores a 2% na segunda faixa de receita bruta (cf. itens nºs 9 a 11 da presente manifestação);

b) a Lei Complementar nº 155, de 2016, ao admitir percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%, não parece ter violado o art. 88 do ADCT, mas buscou regular situações especiais definidas na Lei Fundamental, de modo a dar concretude ao comando do art. 146, III, “d”, da Constituição (cf. itens nºs 12 a 18 deste Parecer);

c) entende-se que o advento do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003 — a produzir efeitos a partir de 31 de dezembro de 2017 — não tem o condão de modificar ou revogar os dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, alterados pela Lei Complementar nº 155, de 2016, de que resultem percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%, haja vista a natureza de norma especial desses últimos em relação ao primeiro (cf. itens nºs 19 a 24 *supra*);

d) em resposta ao primeiro questionamento formulado pelo consulente, entendemos que os dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 2006, de que resultem percentuais efetivos de ISS inferiores a 2%, **continuam aptos a produzir efeitos**, mesmo após a edição da Lei Complementar nº 157, de 2016, que acrescentou o art. 8º-A à Lei Complementar nº 116, de 2016 (item nº 25.1);

e) a resposta à segunda pergunta fica prejudicada em face da solução dada à primeira, razão pela qual nos parece que eventual Resolução do CGSN que venha a fixar em 2% o percentual efetivo mínimo do ISS poderá ter sua legalidade questionada, ainda que aponte como fundamento o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003 (cf. item nº 25.2); e

f) por fim, caso o órgão consulente entenda necessário fixar em 2% o percentual efetivo mínimo do ISS no âmbito do Simples Nacional, parece-nos que essa medida somente poderá ser concretizada mediante nova alteração da Lei Complementar nº 123, de 2006 (item nº 26).

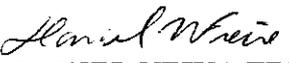


PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

Registro nº 280515/2017

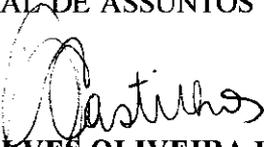
À consideração superior, com proposta de encaminhamento do expediente à Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 5 de outubro de 2017.


DANIEL NEIVA FREIRE
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 5 de outubro de 2017.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de outubro de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Consoante proposto, encaminhe-se o expediente à Secretaria-Executiva do Comitê Gestor do Simples Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 13 de outubro de 2017.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional