



**PAULO BÜHNEMANN NETO**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 442/2015 - PARANÁ**

**CURITIBA**

2021

**PAULO BÜHNEMANN NETO**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 442/2015 - PARANÁ**

Artigo Científico apresentado ao Programa de Graduação em Direito do Centro Universitário Internacional, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Luiz Carlos Gieseler Junior.

**CURITIBA**

**2021**

**TERMO DE AUTORIA E RESPONSABILIDADE**

À Coordenadoria de TCC

Acadêmico: Paulo Bühnemann Neto.

Título do trabalho: A Inconstitucionalidade do Decreto nº 442/2015 - Paraná.

Autorizo a submissão do artigo supranominado à Comissão/Banca Avaliadora, responsabilizando-me, civil e criminalmente, pela autoria e pela originalidade do trabalho apresentado.

Curitiba, 03 de dezembro de 2021.

Assinatura do Acadêmico: \_\_\_\_\_ .

## A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 442/2015 - PARANÁ

Paulo Bühnemann Neto<sup>1</sup>

Luiz Carlos Gieseler Junior<sup>2</sup>

### RESUMO

O Decreto nº 442, de 09 de fevereiro de 2015, criado pelo Estado do Paraná, destoou negativamente para a economia paranaense. A exigência de pagamento antecipado do ICMS prejudica as organizações enquadradas no Simples Nacional, uma vez que são as únicas sujeitas efetivamente ao recolhimento mensal da diferença de alíquota. Diante do favorecimento constitucional às microempresas e às empresas de pequeno porte, cabe a presente obra discutir a constitucionalidade do referido decreto paranaense, mediante observações acerca do ICMS e do tratamento constitucional diferenciado às empresas optantes do Simples Nacional, também pela análise de recentes julgados do Supremo Tribunal Federal que discutem assuntos relevantes em torno do Decreto nº 442/2015, além da constatação dos vícios de inconstitucionalidade pertinentes no presente regramento estadual, como a violação aos princípios tributários da legalidade e da isonomia. Sendo verificado, por fim, a influência de tal normatização no comércio paranaense, uma vez que prejudica as microempresas e as empresas de pequeno porte, fato controverso com a realidade constitucional.

**Palavras – chave:** ICMS. Decreto nº 442/2015. Simples Nacional. Inconstitucionalidade.

**Sumário:** 1. INTRODUÇÃO 2. O DECRETO Nº 442/2015 DO ESTADO DO PARANÁ 3. DISCUSSÃO JURÍDICA SOBRE O DECRETO nº 442/2015 4. A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 442/2015 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 6. REFERÊNCIAS

### 1 INTRODUÇÃO

A ordem constitucional tem como base a harmonia das legislações infraconstitucionais com a Constituição Federal, norma esta de supremacia em qualquer Estado Democrático de Direito. Assim, toda vez que uma lei inferior destoar das premissas do Texto Magno será necessária a aplicação do controle de constitucionalidade para solucionar os efeitos que esta norma criou no mundo dos fatos.

O Decreto nº 442/2015, editado pelo Governo do Estado do Paraná, trata-se de uma norma que atinge preceitos constitucionais, pois ao determinar o recolhimento antecipado do

---

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Direito do Centro Universitário Internacional – UNINTER. E-mail: paulo@maisongestao.com.br

<sup>2</sup> Professor orientador do trabalho de conclusão do curso de Direito do Centro Universitário Internacional – UNINTER. E-mail: luiz.g@uninter.com

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em operações interestaduais para comercialização ou industrialização de bens e mercadorias no território paranaense acaba gerando um aumento significativo e imediato na carga tributária para contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Algo que contraria preceitos estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, a finalidade principal do presente trabalho, com base na análise dos recentes julgados do Supremo Tribunal Federal e do estudo emblemático da doutrina nacional, é a identificação das inconstitucionalidades contidas no Decreto nº 442/2015 do Estado do Paraná, diante de sua relevância na realidade dos empresários optantes pelo Simples Nacional.

Com esse propósito, inicialmente serão verificadas as particularidades em torno do decreto paranaense, como a competência e o funcionamento do ICMS no ordenamento jurídico atual, bem como a influência do mandamento constitucional, que institui o tratamento diferenciado às empresas optantes do Simples Nacional, sobre as legislações infraconstitucionais.

Ademais, serão brevemente analisadas as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal nas ADI's nº 5425 e 4858 e no RE's nº 598677 e 970821, a fim de compreender a discussão sobre assuntos relevantes em torno do Decreto 442/2015.

Por fim, será discutida a inconstitucionalidade do referido regramento e os seus efeitos negativos no comércio paranaense, diante dos prejuízos que tal normatização traz às microempresas e às empresas de pequeno porte, os quais não são suportados por outras empresas do regime normal ou que estão localizadas em outro Estado da Federação.

## **2 O DECRETO Nº 442/2015 DO ESTADO DO PARANÁ**

O Decreto nº 442, de 09 de fevereiro de 2015, do Estado do Paraná, trata-se de uma regulamentação que exige o pagamento antecipado do ICMS, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento), instituída por meio da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal, aplicável aos produtos importados, excetuadas aquelas submetidas ao regime da substituição tributária. Sendo que os contribuintes optantes pelo Simples Nacional poderão recolher o imposto via GR-PR até o dia 3 (três) do 2º (segundo) mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado (na publicação do decreto era o vigésimo dia do mês subsequente).

Dessa forma, o referido decreto acrescentou o §7º ao art. 5º e o art. 13-A ao

Regulamento do ICMS/2012, atuais §7º do art. 7º e art. 16, respectivamente, do Decreto 7.871/2017, com a seguinte redação:

(...) "§ 7º Será exigido o pagamento antecipado do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada, observado o disposto no art. 13-A (§ 6º do art. 5º da Lei nº 11.580, de 1996, com redação dada pela Lei nº 17.444, de 27.12.2012)."

(...) "Art. 13-A. Na hipótese do § 7º do art. 5º, o imposto a ser recolhido por antecipação, pelo contribuinte ou pelo responsável solidário, no momento da entrada no território paranaense de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização oriundos de outra unidade federada, corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, aplicada sobre o valor da operação constante no documento fiscal.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - somente se aplica às operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);

II - não se aplica às operações submetidas ao regime da substituição tributária;

§ 2º Em substituição ao pagamento do imposto no momento da entrada dos bens ou das mercadorias no território paranaense:

I - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, o imposto devido poderá ser lançado em conta-gráfica no próprio mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no Estado;

II - tratando-se de contribuinte optante pelo Simples Nacional, o imposto devido poderá ser pago em GR-PR até o vigésimo dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado.

§ 3º O imposto lançado na forma do inciso I do § 2º poderá ser apropriado como crédito pelo estabelecimento destinatário enquadrado no regime normal de apuração juntamente com o imposto destacado no documento fiscal."

Entretanto, antes de adentrar na análise do Decreto nº 442/2015 é indispensável compreender o seu atual contexto na ordem jurídica brasileira. Nesse sentido, observa-se, inicialmente, que o presente regramento estabelece disposições acerca do ICMS, tributo previsto constitucionalmente e de competência dos Estados e Distrito Federal (art. 155, inciso II e § 2º, da CRFB/1988).

A partir dos ensinamentos de Paulo CALIENDO<sup>3</sup>, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), estipulado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 ("Lei Kandir"), é uma figura de tributo ligado totalmente ao consumo, uma vez que se inicia na produção do produto ou serviço e acaba no consumo destes no mercado. O encargo desse imposto é suportado pelo consumidor (contribuinte de fato) e não pelos comerciantes ou indústrias (contribuintes de direito), em que estes somente acrescentam o imposto no valor do seu produto ou serviço, recolhendo, assim, o valor devido, pois tal imposto

---

<sup>3</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 918. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/cfi/3!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 30 maio 2021.

trata-se de um tributo de natureza indireta.

Além disso, o autor traz observações essenciais sobre o modelo brasileiro referente aos tributos sobre consumo, nas seguintes palavras:

No Brasil, os tributos sobre o consumo se dividem em espécies distintas, tais como: o IPI, ICMS, ISS. O IE e o II serão considerados pelo CTN tributos sobre o comércio exterior (Capítulo II do CTN). O PIS/Cofins Importação poderia ser igualmente considerado um tributo sobre operações de comércio exterior, enquanto o PIS/Cofins poderia ser entendido como um tributo direto ou misto.

O modelo brasileiro difere daquele adotado em outros países, em que ocorreu a unificação dos tributos sobre o consumo em apenas uma espécie tributária: Imposto sobre Valor Agregado (IVA). No Brasil, houve uma cisão do imposto nas três esferas federativas (União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), algo que não ocorreu em nenhum outro país desenvolvido. Esta separação resultou em um grave aprofundamento da complexidade do ICMS, visto que o imposto passa a ser regulamentado por 26 legislações estaduais e mais o Distrito Federal, o que resulta em uma potencial distorção de mercado para as empresas de atuação nacional<sup>4</sup>.

Apesar da relevante crítica do autor sobre a diversificação de legislações de cada Estado sobre o ICMS, o constituinte determinou certa limitação aos legisladores estaduais exigindo que lei complementar (Lei nº 87/1996) estabelecesse uma forma de “espinha dorsal do imposto”, a fim de evitar uma dissonância do mercado nacional, conforme se extrai dos arts. 146, III, e 155, §2º, XII, da CRFB/1988<sup>5</sup>.

Por mais, mediante análise do art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996 é possível verificar as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS, especialmente aquelas relacionadas à mercadoria que, em regra, incidirá o fato gerador quando houver a saída desta do estabelecimento do contribuinte (inciso I). As exceções a tal regra são os casos de importação (incisos IX e XI) e de operações com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (inciso XII).

Outro aspecto sobre o ICMS trazido pela Carta Federal de 1988 que deve ser mencionado é a exigência de fixação de alíquotas em operações interestaduais e de exportação mediante resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, IV, da CRFB/1988). Assim sendo, o Senado poderá estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, §2º, V, a, da CRFB/1988) ou fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria

---

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 50. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592696/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright.html\]/4/12/4/1:88\[202%2C1.\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555592696/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright.html]/4/12/4/1:88[202%2C1.]). Acesso em: 29 jul. 2021.

absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (art. 155, §2º, V, a, da CRFB/1988).

Nesse sentido, enfatiza-se a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal que estabeleceu a alíquota de 4% (quatro por cento) no ICMS, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, alíquota esta utilizada pelo Decreto nº 442/2015. Cabe salientar que a referida resolução é objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal (STF), na ADI nº 4858/DF, por conter possíveis vícios de inconstitucionalidade, conforme será explanado no próximo tópico.

Além das disposições que o decreto do Estado Paraná traz sobre o ICMS, vale realçar que o referido regramento possui previsões negativas aos optantes do Simples Nacional, vez que gerou um aumento imediato da carga tributária destes, pois, além do recolhimento normal do imposto devido pela sistemática simplificada, o contribuinte optante pelo regime simplificado pagará o imposto antecipado, o qual não está acrescentado no valor a ser recolhido mensalmente de forma unificada através do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Fato este que não atingiu os contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração (Lucro Presumido e Lucro Real), pois o pagamento antecipado do ICMS é sistematicamente compensado em conta gráfica, no mesmo mês das entradas de mercadorias e os estabelecimentos destinatários, de modo a anular os efeitos da antecipação.

Dessa forma, observa-se que as organizações enquadradas no Simples Nacional são as únicas sujeitas efetivamente ao recolhimento mensal dessa diferença de alíquota, devendo pagar o imposto na antecipação, o qual também é embutido ao recolhimento padrão do Simples Nacional, na medida em que, nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, não pode apropriar-se dos créditos, o que inviabiliza a dedução do montante antecipado.

Cabe salientar que antes do Decreto nº 442/2015 o país estava seguindo um caminho favorável às micro e às pequenas empresas. O Estatuto da Micro Empresa de 1984, a Constituição Federal de 1988, a Emenda Constitucional nº 6 de 1995, a Lei do Super Simples de 1996, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 e a Lei Complementar 123 de 2006 são exemplos de incentivos para o crescimento dessas modalidades de empresa.

Assim dispõem os arts. 170 , IX, e 179 da Carta Federal de 1988:

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).



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.

De acordo com Regina Helena COSTA<sup>6</sup>, a disposição consignada nos artigos citados exprime a noção de praticabilidade tributária, a qual tem por finalidade efetivar o cumprimento das leis tributárias atingindo os objetivos do interesse público e ao mesmo tempo incentivar as empresas de pequeno porte mediante a simplificação de suas obrigações tributárias.

O tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte é um regramento constitucional que deve ser respeitado pelas legislações infraconstitucionais, não podendo uma norma secundária do Poder Executivo prejudicar tais empresas, como é o caso do Decreto nº 442/2015 do Estado do Paraná.

Dessa feita, por meio das premissas acima apresentadas em relação às previsões acerca do ICMS e ao tratamento diferenciado das empresas do Simples Nacional, é possível perceber pontos dissonantes do Decreto 442/2015 do Estado do Paraná com a Constituição Federal, os quais já foram objetos de discussão perante o Supremo Tribunal Federal mediante controle de constitucionalidade, conforme exposição a seguir.

### 3 DISCUSSÃO JURÍDICA SOBRE O DECRETO nº 442/2015

De acordo com Manoel Gonçalves FERREIRA FILHO<sup>7</sup> (2020, p. 27), o controle de constitucionalidade é a ferramenta propícia para a verificação de atos divergentes à ordem constitucional, a qual analisa os requisitos formais: subjetivos, como a competência do órgão que editou o ato jurídico, e os objetivos, como a forma, os prazos, o rito, observados na edição do mesmo, bem como verifica os requisitos substanciais: respeito aos direitos e às garantias consagrados na Constituição.

No mesmo sentido são os ensinamentos de Alexandre de MORAIS<sup>8</sup>:

---

<sup>6</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 101 e 102. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553618309/pageid/3>>. Acesso em: 13/08/2021.

<sup>7</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 27. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991845/>. Acesso em: 30 maio 2021.

<sup>8</sup> MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 765. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024913/>. Acesso em: 30 maio 2021.

A ideia de controle de constitucionalidade está ligada à Supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico e, também, à de rigidez constitucional e proteção dos direitos fundamentais.

Em primeiro lugar, a existência de escalonamento normativo é pressuposto necessário para a supremacia constitucional, pois, ocupando a constituição a hierarquia do sistema normativo é nela que o legislador encontrará a forma de elaboração legislativa e o seu conteúdo. Além disso, nas constituições rígidas se verifica a superioridade da norma magna em relação àquelas produzidas pelo Poder Legislativo, no exercício da função legiferante ordinária. Dessa forma, nelas o fundamento do controle é o de que nenhum ato normativo, que lógica e necessariamente dela decorre, pode modificá-la ou suprimi-la.

Diante disso, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) impetrou, no mesmo ano de 2015, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5425 perante o Supremo Tribunal Federal (STF), de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, a fim de cautelarmente suspender a eficácia do Decreto nº 442/2015 e, logo após no mérito, declará-lo inconstitucional.

O presente instrumento constitucional trouxe a discussão sobre diversos vícios inconstitucionais do decreto paranaense, dos quais se destacam: a ausência de lei complementar para dispor sobre os efeitos aos optantes do Simples Nacional (art. 146, III, “d”, CRFB/1988); isonomia tributária (art. 150, II, da CRFB/1988); tratamento constitucional favorecido às empresas do Simples Nacional (art. 170, IX, e art. 179 da CRFB/1988); princípio da legalidade (art. 5º, II, da CRFB/1988); caráter autônomo do decreto; falta de previsão constitucional para antecipar o fato gerador do ICMS.

No entanto, o julgamento de mérito da ação não chegou a se concretizar, tampouco a concessão de liminar, sendo apenas em 14 de dezembro de 2020 prolatada uma decisão monocrática do relator, a qual extinguiu o processo sem resolução do mérito, sob o argumento de que o Decreto estadual 442/2015 tratava-se apenas de uma norma secundária que regulamentou uma previsão já existente no art. 5º, VIII, da Lei estadual 15.562/2007, sendo que o art. 13, §1º, XIII, da Lei Complementar nº 123/2006, estabelece a obrigatoriedade dos optantes pelo Simples recolherem o ICMS devido nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento da exação.

Dessa maneira, diante da decisão do relator extinguindo o processo sem resolução de mérito pela perda do objeto, os argumentos sobre a inconstitucionalidade do decreto paranaense restaram infrutíferos.

Contudo, cabe analisar outro processo julgado pela Suprema Corte que evidencia por analogia as possíveis inconstitucionalidades do Decreto estadual nº 442/2015. Trata-se do Recurso Extraordinário nº 598.677-RS, que teve por objeto de discussão a antecipação do

ICMS.

Embora o recurso gaúcho não tenha discutido sobre a necessidade de lei complementar em matéria tributária para os efeitos do simples, tampouco sobre a isonomia tributária, o instrumento recursal serve de parâmetro para dar continuidade a discussão da inconstitucionalidade do Decreto nº 442/2015, pois foram abordados temas como a inconstitucionalidade da regulação de matérias por decreto do Poder Executivo e a exigência de que a antecipação no regime de tributação normal somente poderia ser feito por lei.

Nesse sentido, cita-se a tese fixada pela Suprema Corte no Tema 456 do STF a partir do referido julgamento: *“A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal.”*

Em contrapartida, outro julgamento relevante da Suprema Corte sobre o tema, o qual é negativo às microempresas e às empresas de pequeno porte, é o do RE nº 970.821 – RS que declarou como constitucional a cobrança antecipada de ICMS para as empresas optantes do Simples Nacional, apesar desta decisão ainda não ter transitado em julgado até o presente momento, visto que houve a oposição de Embargos de Declaração.

A tese fixada pela Suprema Corte neste caso é a seguinte (Tema nº 517): *“É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”.*

Além disso, não é demais ressaltar a ADI nº 4858 em trâmite perante o STF, de relatoria do Min. Edson Fachin, que tem por objeto a discussão da inconstitucionalidade da Resolução nº 13/2012 do Senado Federal que instituiu a alíquota de 4% do ICMS, a qual é utilizada pelo Decreto nº 442/2015. A autora da ação, a Mesa Diretora da Assembleia Legislativa do Espírito Santo, alegou que a resolução extrapolava a competência outorgada ao Senado pela Constituição Federal para fixar as alíquotas interestaduais de ICMS, uma vez que estabelece uma discriminação entre produtos estrangeiros e nacionais.

Apesar do relator do processo entender que a referida resolução do Senado é inconstitucional, pois violaria o princípio da igualdade tributária e da seletividade, bem como discrimina produtos em razão da origem, ao fixar alíquotas máximas para operações interestaduais tributadas por ICMS, nos termos do art. 155, §2º, IV, da Constituição da República, até o presente momento, os ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes divergiram de tal entendimento. Sendo que no presente

momento o processo aguarda julgamento devido o pedido de vista do Min. Dias Toffoli.

Do exposto, verificam-se as diversas discussões em torno dos prováveis vícios de inconstitucionalidade do decreto paranaense, as quais estão sendo debatidas atualmente pelo Supremo Tribunal Federal como foi no caso da ADI nº 5425 e do julgamento do RE 598.677-RS, em que pese a decisão negativa no RE 970.821 - RS. Assim, resta agora no próximo tópico evidenciar e discutir as inconstitucionalidades do Decreto estadual nº 442/2015, bem como demonstrar sua influência negativa no comércio paranaense.

#### 4 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 442/2015

A partir da exposição acima, percebe-se que o Decreto nº 442/2015 sofre de vícios de inconstitucionalidade por ferir dispositivos constitucionais como, por exemplo, o art. 146, III, “d”, da CF, art. 150, inciso I e II, o art. 170, inciso VII e IX, e o art. 179 da Constituição Federal. Ou seja, o princípio da legalidade tributária, da isonomia e o tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Inicialmente, observa-se que o decreto paranaense viola estritamente o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da CRFB, reafirmado no art. 97, inciso I, do CTN, pois aumentou a carga tributária dos optantes pelo Simples Nacional e ao mesmo tempo criou um fato gerador ao requerer o pagamento do imposto na entrada da mercadoria no Estado, uma vez que a Lei Complementar nº 87/1996, que uniformiza nacionalmente o ICMS, estabelece em seu art. 12, incisos IX, XI e XII, as únicas exceções em que o fato gerador deste tributo ocorre na entrada do produto e não em sua saída, as quais não são enquadradas no Decreto nº 442/2015.

A legalidade tributária é um dos princípios de maior relevância no Direito Tributário, determinando que somente a lei poderá instituir ou aumentar tributos, bem como criar fatos geradores ou trazer especificações sobre a tributação (fixação de alíquotas e base de cálculo ou definição de infração e cominação das respectivas penalidades). Sendo o entendimento doutrinário dominante de que o texto constitucional atribuiu tal competência às leis ordinárias<sup>9</sup>.

Para melhor compreender o princípio da legalidade tributária, destacam-se as valiosas palavras de Leandro PAULSEN<sup>10</sup>:

---

<sup>9</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 61. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522467266/pageid/4>>. Acesso em 11/08/2021.

<sup>10</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 136. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 30 maio 2021.

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos.

Vejamos o enunciado da legalidade tributária constante do art. 150, I, da CRFB:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A referência não apenas a “exigir”, mas especificamente a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o *quantum debeatur* e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

O STF entende que “A Legalidade Tributária é [...] verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas”.

Violaria frontalmente a legalidade tributária uma cláusula geral de tributação que permitisse ao Executivo instituir tributo. (...)

Percebe-se, portanto, que exigir a antecipação do ICMS com o respectivo aumento por intermédio de decreto, norma secundária expedida pelo Poder Executivo, fere a ordem constitucional e não merece prosperar no sistema jurídico. Sendo um equívoco afirmar que o Decreto nº 442/2015 estaria amparado pelo art. 5º, §6º, da Lei Estadual nº 11.580/96 (com redação dada pela Lei Estadual nº 17.444/2012), o qual tem a seguinte disposição: “§ 6º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada, na forma e nos casos estabelecidos pelo Poder Executivo”, uma vez que o referido decreto paranaense afeta diretamente as empresas optantes pelo Simples Nacional que recebem um tratamento constitucional diferente.

O art. 146, III, “d”, da CRFB, determina firmemente a necessidade de que normas gerais em legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, devem ser estabelecidas por lei complementar. Assim, é incontroverso que uma lei ordinária, como a Lei estadual nº 11.580/96, não poderia ser utilizada como base para fundamentar um ato do Executivo desproporcional a realidade das empresas do Simples.

Vale lembrar que o Simples Nacional é um tratamento constitucional diferenciado atribuído às microempresas e às empresas de pequeno porte (ME e EPP) que tem por finalidade a redução da carga tributária destas para que possam competir com as grandes empresas, bem como gerar mais renda e empregos, dar diversificação à base produtiva da ordem econômica e efetivar sua inclusão social mediante o combate às desigualdades regionais e sociais<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1028 e 1029. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/cfi/3!4/2@100:0.00>. Acesso

Esse tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte estabelecido pelo legislador constitucional, portanto, não pode ser afrontado por norma secundária do Poder Executivo. Segundo Michel TEMER<sup>12</sup>, a norma subordinada à Constituição deve respeitar a rigidez constitucional, devendo esta nova norma ser constitucional tanto no sentido formal quanto material. Formal em relação ao respeito do rito procedimental e material no sentido de que o texto infraconstitucional não afronte à Constituição.

Fatos que não são contemplados pelo Decreto nº 442/2015 do Estado Paraná, diante da inobservância do art. 146, III, “d”, da CRFB, que exige lei complementar para tratar sobre efeitos aos optantes do Simples Nacional (sentido formal), bem como do desrespeito à matéria constitucional que determina o tratamento favorecido às microempresas e pequenas empresas (sentido material).

Em um simples cálculo pode-se constatar o tratamento desigual e a interferência no crescimento das empresas optantes do Simples Nacional, as quais sofrem devido a normas como o referido decreto paranaense:

#### EXEMPLO DE CÁLCULO:

##### DO DIFAL (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA):

VALOR DA AQUISIÇÃO INTERESTADUAL A 4%					
VALOR	% ICMS OPERAÇÃO INTERESTADUAL	ICMS	% CARGA NO PR - 18% (33,33% DIFERIMENTO PARCIAL)	DIFERENÇA DE ALÍQUOTA	VALOR DIFAL A RECOLHER
100,00	4%	4,00	12%	8%	8,00

##### DO EFEITO DO DIFAL NA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL X REGIME NORMAL:

(Entrada de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização)

RECOLHIMENTO DO DIFAL						CONTA GRÁFICA			CUSTO DA OPERAÇÃO
SIMPLES NACIONAL						CRÉDITO NA OPERAÇÃO	DÉBITO NA OPERAÇÃO	SALDO CREDOR / DEVEDOR NA OPERAÇÃO	
VALOR	% ICMS OPERAÇÃO INTERESTADUAL	ICMS	% CARGA NO PR - 18% (33,33% DIF. PARCIAL)	DIFERENÇA DE ALÍQUOTA	VALOR DIFAL A RECOLHER				
100,00	4%	4,00	12%	8%	8,00	0,00	0,00	0,00	108,00

  

RECOLHIMENTO DO DIFAL						CONTA GRÁFICA			CUSTO DA OPERAÇÃO
REGIME NORMAL						CRÉDITO NA OPERAÇÃO	DÉBITO NA OPERAÇÃO	SALDO CREDOR / DEVEDOR NA OPERAÇÃO	
VALOR	% ICMS OPERAÇÃO INTERESTADUAL	ICMS	% CARGA NO PR - 18% (33,33% DIF. PARCIAL)	DIFERENÇA DE ALÍQUOTA	VALOR DIFAL A RECOLHER				
100,00	4%	4,00	12%	8%	8,00	12,00	8,00	4,00	96,00
						4,00 + 8,00			100,00 - 4,00 (CRÉDITO)
									REGIME NÃO CUMULATIVO

em: 30 maio 2021.

<sup>12</sup> TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008, p. 45.

Portanto, em que pese a existência de decisões negativas como a do RE 970.821 – RS, a qual ainda não transitou em julgado tendo em vista que foram opostos Embargos de Declaração, ressalta-se que elas não vinculam o Poder Legislativo, o qual tem autonomia, por meio do Congresso Nacional, para alterar dispositivos legais inconstitucionais que prejudicam as empresas brasileiras, como é o caso de alguns artigos da Lei Complementar 123/2006 para fortalecer e não prejudicar os optantes do Simples Nacional.

Ademais, diante da análise do decreto paranaense, pode-se auferir mais uma ofensa a um princípio constitucional, qual seja o da isonomia tributária consagrado no art. 150, II, da CRFB, tendo em vista que o Decreto estadual nº 442/2015 deixa evidente a desigualdade entre as modalidades de empresas.

Observa-se que enquanto as empresas sujeitas ao regime da substituição tributária terão o imposto retido e recolhido pelo substituto, bem como as empresas pelo regime normal poderão creditar o imposto, neutralizando o desembolso do valor da antecipação, as optantes do Simples Nacional ficarão com o ônus de antecipar o tributo além do recolhimento normal desse imposto diante da sistemática simplificada<sup>13</sup>.

De acordo com Regina Helena COSTA<sup>14</sup>, o princípio da isonomia tributária consiste no tratamento igualitário dos indivíduos pertinentes à relação tributária. Em seu sentido material, a igualdade visa proporcionar o tratamento equânime de todos, apesar de ainda não ser conquistado no atual sistema jurídico. Por outro lado, a igualdade no sentido formal, de maior relevância para o estudo do Direito Tributário, é aquela que permite ao legislador promover desigualdades para alcançar a justiça nas relações tributárias como é no caso do tratamento diferenciado às optantes do Simples Nacional.

Extraí-se a isonomia em seu sentido formal dos arts. 170, IX, e 179 da CRFB, os quais determinam o tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte para que estas possam se igualar as demais empresas maiores existentes no mercado econômico. Dessa forma, não resta outra alternativa senão questionar a inconstitucionalidade do Decreto nº 442/2015 por ferir diretamente tais dispositivos, uma vez que atribui um sistema penoso no Estado do Paraná àquelas empresas privilegiadas constitucionalmente.

Na mesma linha de raciocínio, percebe-se outro dispositivo constitucional afrontado,

---

<sup>13</sup> ESCOLA SUPERIOR DE ADVOCACIA DA OAB/PR. **Semana Tributária da OAB/PR - Questões Atuais - Painel 5**. TAROSSO, Fabriccio Petreli (24:00 a 42:50). Youtube, 16/12/2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6DK4AzMwIzZM&t=2054s>. Acesso em: 11 ago. 2021.

<sup>14</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 89. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553618309/pageid/3>>. Acesso em: 13/08/2021.

qual seja o art. 170, VII, da CFRB, que impõe ao Estado como dever o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais, pois na atual conjuntura do mercado paranaense, graças ao referido decreto, percebe-se o fortalecimento de uma desigualdade regional, diante de uma onerosidade imposta às empresas do Paraná que não é absorvida, como exemplo, pelas empresas de Santa Catarina<sup>15</sup>.

Dessa forma, a referida regulamentação além de ser inconstitucional fere a economia do comércio paranaense. Sendo possível observar as diversas violações ao princípio da legalidade, ao princípio da isonomia e ao tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, as quais demonstram a existência inconstitucional do Decreto nº 442/2015 no Estado do Paraná.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das razões acima expostas, verifica-se a dissonância do Decreto estadual nº 442/2015 no mercado comercial paranaense, além da constatação das inconstitucionalidades formais e materiais desse referido regulamento.

Em que pese a infeliz tese a ser firmada no Tema nº 517 do STF mediante o julgamento do RE nº 970.821 – RS, o qual declara a constitucionalidade da antecipação do ICMS para os optantes do Simples Nacional, as violações aos princípios da legalidade e da isonomia são facilmente percebidas diante das disposições do decreto paranaense.

A exigência constitucional de que tal imposição seja feita por lei ainda permanece, conforme se extrai da própria visão do STF no julgamento do RE 598677-RS (Tese nº 456), devendo ser uma lei complementar diante a disposição do art. 146, III, “d”, da CRFB, bem como a necessidade de conceder um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, questões estas que não foram consideradas e respeitadas pelo Governo do Paraná no ano de 2015.

O tratamento constitucional diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte deve ser respeitado, não podendo uma norma secundária alterar preceitos constitucionais previamente determinados, sob pena de violação da atual ordem constitucional. A legalidade e a isonomia são princípios basilares do Direito, os quais devem ser respeitados e praticados no cotidiano da Administração Pública.

---

<sup>15</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Aspectos decorrentes da antecipação do icms estabelecido pelo decreto pr-442/2015**. MEIRA JUNIOR, José Julberto (05:20 a 20:20). Youtube, 13/08/2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tmM8Xu5e2ho&t=1037s>. Acesso em: 13 ago. 2021.



Cabe, portanto, às empresas optantes do Simples Nacional que são a maioria de empreendimentos brasileiros unir forças contra as barreiras que estão sendo impostas a elas, pressionando seus representantes no Legislativo para que sejam alteradas legislações inconstitucionais que prejudicam o seu crescimento no mercado, uma vez que o Congresso Nacional tem a autonomia de criar e alterar suas leis.

Dessa forma, as questões em torno do Decreto estadual nº 442/2015 do Estado do Paraná merecem uma discussão mais aprofundada tanto doutrinária quanto jurisprudencial, diante das violações visíveis que tal regulamentação traz ao ordenamento constitucional, bem como dos prejuízos no mercado comercial no âmbito das microempresas e empresas de pequeno porte. Sendo, de forma esperançosa, necessárias mudanças no atual entendimento da Suprema Corte vez que não se alinha, *data vênia*, com o tratamento favorecido constitucional às empresas optantes pelo Simples Nacional.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 30/05/2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 30/05/2021.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília, 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso: 30/05/2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 30/05/2021.

BRASIL. **Resolução nº 13, de 2012**. Senado Federal. Brasília, 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm)>. Acesso em: 29/05/2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616305/cfi/3!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 30/05/2021.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Aspectos decorrentes da antecipação do ICMS estabelecido pelo decreto pr-442/2015**. MEIRA JUNIOR, José Julberto (05:20 a 20:20). Youtube, 13/08/2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tmM8Xu5e2ho&t=1037s>. Acesso em: 13 ago. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário**

**Nacional.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553618309/pageid/3>>. Acesso em: 13/08/2021.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788522467266/pageid/4>>. Acesso em: 11/08/2021.

ESCOLA SUPERIOR DE ADVOCACIA DA OAB/PR. **Semana Tributária da OAB/PR - Questões Atuais - Painel 5.** TAROSSO, Fabriccio Petreli (24:00 a 42:50). Youtube, 16/12/2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6DK4AzMwlZM&t=2054s>. Acesso em: 11 ago. 2021.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional.** 41. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991845/>. Acesso em: 30 maio 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 36. ed. São Paulo: Atlas, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024913/>. Acesso em: 30 maio 2021.

PARANÁ. **Decreto nº 442/2015.** Publicado em 09/02/2015. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/102201500442.pdf>>. Acesso em: 30/05/2021.

PARANÁ. **Lei nº 11.580 de 14 de novembro de 1996.** Estado do Paraná Secretaria de Estado da Fazenda. Curitiba, 1996. Disponível em: <<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/7199611580.pdf>>. Acesso em: 30.05/2021.

PARANÁ. **Lei nº 15. 562 de 04/07/2007.** Casa Civil – Sistema Estadual de Legislação. Curitiba, 2007. Disponível: <<https://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=553&indice=1&totalRegistros=1&dt=3.2.2020.16.20.8.580>>. Acesso em: 30/05/2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/cfi/0!/4/2@100:0.00>. Acesso em: 30 maio 2021.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. Disponível em: <[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/978655592696/epubcfi/6/4\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright.html\]!/4/12/4/1:88\[202%2C1.\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/978655592696/epubcfi/6/4[%3Bvnd.vst.idref%3Dcopyright.html]!/4/12/4/1:88[202%2C1.])>. Acesso em: 29/07/2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Processo: ADI/4858. Relator: Min. Edson Fachin. Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias.** Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4305968>. Acesso em: 28 maio 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Processo: ADI/5425. Relator: Min. Roberto Barroso. Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias.** Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4897389>. Acesso em: 28 maio 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Processo: RE 970821-RS (Tema nº 517). Relator: Min. Edson Fachin. Assunto: Aplicação de diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL.** Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4983092>. Acesso em: 10 ago. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Processo: RE 598.677 (Tema nº 456). Relator: Min. Dias Toffoli.** Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1203240784/recurso-extraordinario-re-598677-rs/inteiro-teor-1203240787>. Acesso em: 10 ago. 2021.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 22<sup>a</sup> ed. 2<sup>a</sup> tiragem. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2008.