



Secretaria de Estado de Finanças - SEFIN
Gerência de Tributação - SEFIN-GETRI

Parecer nº 54/2021/SEFIN-GETRI

EMENTA: Consulta Interna. Termo inicial da contagem do prazo de decadência para a constituição de crédito tributário de ICMS decorrente de fatos materializados sob a égide de Lei concessora de benefício tributário posteriormente declarada inconstitucional, com efeitos retroativos, em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Data da publicação do ato judicial que declarou a inconstitucionalidade, ou primeiro dia do exercício subsequente. Art. 150, §4º e 173 do Código Tributário Nacional.

1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta formulada pela Gerência de Fiscalização, por intermédio do Memorando n. 040/2021/SEFIN-GEFIS (Id [0019377077](#)), pretendendo obter “entendimento acerca da não ocorrência da decadência” com relação aos fatos materializados sob a égide da Lei Estadual n. 3.277, de 12 de dezembro de 2013, declarada inconstitucional nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0801986-11.2016.8.22.0000.

Referida Lei concedia benefício tributário, consubstanciado em “crédito presumido de ICMS nas operações de aquisições interestaduais de mercadorias para emprego na construção e de bens para o imobilizado e redução de base de cálculo nas importações de bens para o imobilizado das empresas vinculadas à construção das usinas hidrelétricas e das linhas de transmissão relacionadas às Usinas de Santo Antônio e Jirau, no Rio Madeira”.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade, por sua vez, foi ajuizada pelo Procurador-Geral de Justiça do Estado de Rondônia, com a finalidade de angariar provimento declaratório de inconstitucionalidade da Lei Estadual n. 3.277/2013, conforme se depreende de cópia da petição inicial acostada em Id [0019406634](#), fls. 242/280, sendo, ao final, julgada procedente, sem qualquer modulação dos efeitos, consoante acórdãos de Id [0019406634](#), fls. 17/32, e Id [0019406503](#), fls. 214/218 e ata de julgamento de Id [0019406503](#), fls. 57. Dessa forma, aludida Lei foi definitivamente expurgada do ordenamento jurídico, com efeitos retroativos.

Feitas essas considerações, tem-se que **o cerne da questão é saber o dia a partir do qual iniciou-se a contagem do prazo decadencial** nos termos dos art. 150, §4º, e 173, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), recepcionada como Lei Complementar pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88).

É, em breve síntese, o relatório.

2. ANÁLISE E LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A alínea “b” do inciso III do art. 146 CF/88 determina que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a decadência. Transcreve-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

Cumprindo o comando constitucional, os artigos 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem as normas que regem a decadência, e que devem ser observadas pelo Estado de Rondônia. Veja-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Conforme se denota, nas situações ordinárias, o termo inicial do prazo de decadência varia, a depender das características do lançamento efetuado.

O primeiro artigo trata do lançamento por homologação, modalidade em que o próprio contribuinte é quem tem o dever de apurar o montante do imposto a ser recolhido, e de efetuar o pagamento, que fica sujeito à posterior homologação pela autoridade administrativa. Neste caso, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário decai no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, §4º, do CTN.

O mesmo comando se aplica quando o contribuinte declara o que compreende devido, paga esse valor, mas o Fisco entende que deveria ter declarado quantia maior (ou seja, não houve declaração e pagamento de uma diferença). Neste caso, o Fisco tem o prazo de 05 (cinco) anos, também contado da ocorrência do fato gerador, para constituir a diferença não declarada e não paga.

O segundo artigo transcrito trata do lançamento de ofício, no qual o prazo decadencial se deflagará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou na data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o que ocorrer primeiro, na forma do art. 173, I, e parágrafo único do CTN.

Nas hipóteses em que o tributo deva ser lançado por homologação, mas o contribuinte não cumpre o seu dever legal de o declarar e de o pagar antecipadamente, o crédito será lançado de ofício pelo fisco, motivo pelo qual o prazo decadencial também terá início na forma do art. 173, I, e parágrafo único do

CTN. Trata-se de contornos corroborados pelo entendimento jurisprudencial, que se encontram até mesmo cristalizados na Súmula 555 do STJ:

Súmula 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. STJ. 1ª Seção. Aprovada em 09/12/2015. DJe 15/12/2015.

Por fim, é imperioso destacar que, em sendo o tributo sujeito a lançamento por homologação, caso a declaração e o pagamento antecipado sejam efetuados mediante dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial também será o previsto no art. 173, I, e parágrafo único do CTN, consoante previsão contida na parte final do §4º do art. 150 do mesmo Código. Novamente, trata-se de entendimento corroborado pela jurisprudência, conforme se extrai:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA356/STF. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIONACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DOSUJEITO PASSIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO.MAJORAÇÃO. 1. A tese desenvolvida com lastro no art. 173, II, do CTN – anulação de lançamento decorrente ou não de vício formal - não foi objeto de debates na Corte de origem, o que configura falta de prequestionamento e impede o acesso da matéria à instância especial, em respeito ao disposto na Súmula 356/STF. 2. Segundo firme jurisprudência desta Corte, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Incidência da Súmula 83/STJ. 3. Os honorários advocatícios são passíveis de modificação na instância especial tão somente quando se mostrarem irrisórios ou exorbitantes. Na espécie, o Tribunal de origem fixou o valor emR\$1.000,00 (mil reais), insuficiente para remunerar adequadamente opatrono.4. Esse valor deve ser elevado para R\$ 10.000,00 (dez mil reais), levando em consideração os marcos previstos nas alíneas do artigo20, § 4º, do Código de Processo Civil.5. Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido. Recurso especial do contribuinte provido (STJ - REsp: 1086798 PR 2008/0187507-2, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 18/04/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/04/2013).

Na situação trazida aos autos temos que, a partir de 12 de dezembro de 2013, ao praticar fatos previstos nos art. 1º e 3º da Lei Estadual n. 3.277/2013, que se amoldavam à regra matriz de incidência do ICMS, as empresas vinculadas à construção das usinas hidrelétricas e das linhas de transmissão relacionadas às Usinas de Santo Antônio e Jirau, no Rio Madeira, em tese, declaravam e efetuavam o pagamento do valor que entendiam devido do tributo. Não obstante, sob a proteção da referida Lei, o elemento quantitativo do imposto era inferior, em razão da redução de base de cálculo concedida.

Ante o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, a declaração e o pagamento realizados nos moldes acima também se presumiam corretos. É dizer que, pressupondo ser constitucional a Lei Estadual n. 3.277/2013, **o contribuinte, por óbvio, não declarava, nem pagava imposto calculado sobre a base de cálculo desonerada. O fisco, por seu turno, não lançava de ofício o imposto, uma vez que o ato, em um primeiro momento, teria se revelado ilegal** à vista da existência de lei, presumidamente constitucional, que impedia a exação.

Em 31 de agosto de 2018 foi publicado o acórdão proferido nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0801986-11.2016.8.22.0000, conforme consta da certidão de Id [0019406503](#), fls. 277, por intermédio da qual o egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia declarou inconstitucional a Lei Estadual n. 3.277/2013. **A partir de então**, toda a situação jurídica acima exposta, antes presumidamente válida, caiu por terra, com efeitos retroativos, fazendo restar **evidente o dever do contribuinte de declarar e pagar o imposto apurado sobre a base de cálculo anteriormente desonerada, bem como o poder-dever do fisco de lançar de ofício o ICMS não declarado, nem pago no período.**

A partir desse contexto, surge a problemática trazida a lume: qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial, em desfavor do Estado de Rondônia, para constituir o crédito tributário?

A nosso ver, a contagem do prazo de decadência se deflagrou na data da publicação do acórdão de Id [0019406634](#), fls. 17/32 (31/08/2018) ou no primeiro dia do exercício seguinte ao de referida publicação, a depender das condições do lançamento, pelos motivos a seguir delineados.

Em tese, os recolhimentos foram efetuados pelos contribuintes com observância à redução de base de cálculo deferida pela Lei n. 3.277/2013, sem considerar a inconstitucionalidade da norma, cuja declaração ainda estava por vir. Até a data da publicação do acórdão, não era materialmente possível ao fisco fazer o lançamento do ICMS calculado sobre a base de cálculo desonerada, nem exigido do contribuinte a declaração e o pagamento do imposto calculado dessa forma.

Somente com o advento da declaração de inconstitucionalidade da Lei, publicada em 31 de agosto de 2018, desapareceu a sistemática segundo a qual o tributo havia sido declarado e pago, fazendo surgir para o contribuinte o dever de pagar o ICMS calculado sobre a base de cálculo desonerada, e possibilitando ao fisco a constituição da diferença não declarada e não paga, ou o lançamento de ofício, a depender do caso concreto.

Nessa vertente, compreende-se que a locução “(...) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, contida no art. 173, I, do CTN, possui uma amplitude material, observando que a possibilidade de lançar somente se evidenciou após a formação da situação jurídica que fez nascer o dever de pagar o imposto sobre a base de cálculo desonerada.

No mesmo sentido, a subsunção dos fatos efetivamente materializados à hipótese de incidência genérica e abstrata, previstas na lei nº 688/96, somente se verificou após a declaração de inconstitucionalidade, com efeitos retroativos, da norma concessora de benefício fiscal, possibilitando ao fisco o lançamento por homologação ou de ofício, nas formas previstas nos arts. 150, §4º ou 173 do CTN, conforme o caso. A partir de então é que surgiram as obrigações tributárias e o respectivo dever de declarar e pagar o imposto, relativos ao ICMS incidente sobre a base de cálculo desonerada.

Tendo em vista que a subsunção dos fatos efetivamente materializados à hipótese de incidência genérica e abstrata e que a possibilidade de realizar o lançamento somente foram constatadas a partir da publicação do acórdão de Id [0019406634](#), fls. 17/32 (31/08/2018), entendemos que apenas a partir de então começou a contagem do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, em desfavor do Estado de Rondônia, para constituir a diferença não declarada e não paga, na forma do art. 150, §4º, do CTN.

Por outro lado, não existindo declaração, nem o pagamento, de qualquer valor de imposto, ou havendo declaração e pagamento realizados mediante dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário referente ao ICMS calculado sobre a base de cálculos desonerada deve ser contado a partir do exercício seguinte ao da publicação do acórdão de Id [0019406634](#), fls. 17/32 (01/01/2019), ou da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o que tiver ocorrido primeiro, na forma do art. 173, I, e § único, do CTN.

Feitas essas considerações, faz-se necessário tecer dois apontamentos, com vistas à garantia da constituição do crédito em favor do Estado de Rondônia.

Primeiramente, recomenda-se às autoridades competentes para programar, organizar, executar e controlar as atividades de fiscalização, bem como para expedir as respectivas designações fiscais, nos termos da Lei n. 688/96, do RICMS/RO-2018 (aprovado pelo Decreto 22.721/2018), do Decreto n. 25.424/2020, e da Instrução Normativa n. 011/2008/GAB/CRE, que verifiquem a possibilidade de promoverem o lançamento, em primeiro lugar, dos créditos não alcançados por decadência, se contada do fato concretizado sob a égide da Lei nula, que seria, nesta data, aqueles originados de fatos ocorridos a partir de 09 de agosto de 2016 ou de 1º de janeiro desse ano, a depender das características do lançamento.

Por fim, considerando que compete à Procuradoria-Geral do Estado de Rondônia representar o Estado em Juízo e emitir informações ou pareceres sobre matéria fiscal, na forma do art. 24, V, da Lei Complementar n. 620, de 20 de junho de 2011, opinamos pela solicitação, em caráter complementar, do

entendimento daquele Órgão acerca do termo a *quo* da decadência para constituição de crédito tributário de ICMS decorrente de fatos materializados sob a égide de Lei concessora de benefício tributário posteriormente declarada inconstitucional, com efeitos retroativos, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

3. CONCLUSÃO

Com base na legislação relacionada e no raciocínio jurídico acima exposto, conclui-se que:

a) o transcurso do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, em desfavor do Estado de Rondônia, para constituir a diferença de ICMS não declarada e não paga em decorrência da Lei Estadual n. 3.277/2013 teve início a partir da publicação do acórdão de Id [0019406634](#), fls. 17/32 (31/08/2018), na forma do art. 150, §4º, do CTN;

b) não existindo declaração, nem pagamento, de qualquer valor de imposto, ou havendo declaração e pagamento realizados mediante dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário referente ao ICMS calculado sobre a base de cálculos desonerada se iniciou a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação do acórdão de Id [0019406634](#), fls. 17/32 (01/01/2019), ou da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o que tiver ocorrido primeiro, na forma do art. 173, I, e § único, do CTN;

c) às autoridades competentes cabe verificar se, por cautela, seria mais conveniente o lançamento, em primeiro lugar, dos créditos não alcançados por decadência, caso esta fosse contata a partir da data da ocorrência do fato concreto sob a vigência da Lei nula, que seria, nesta data, aqueles originados de fatos ocorridos a partir de 09 de agosto de 2016 ou de 1º de janeiro desse ano, a depender das características do lançamento.

É o parecer.

À consideração superior.

Porto Velho, 09 de agosto de 2021.

Heleno Meira da Silva Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Matrícula 300160787	Diego Souza Meneguitti Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Matrícula 300168996
De acordo: Patrick Robertson de Carvalho Auditor Fiscal de Tributos Estaduais Gerente de Tributação	1. Aprovo o presente Parecer. 2. Notifique-se a parte interessada. Antonio Carlos Alencar do Nascimento Coordenador Geral da Receita Estadual



Documento assinado eletronicamente por **DIEGO SOUZA MENEGUITTI, Auditor**, em 09/08/2021, às 16:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **Heleno Meira da Silva, Auditor**, em 09/08/2021, às 16:00, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **Patrick Robertson de Carvalho, Gerente**, em 09/08/2021, às 16:05, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



Documento assinado eletronicamente por **ANTONIO CARLOS ALENCAR DO NASCIMENTO, Coordenador(a)**, em 09/08/2021, às 16:46, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no artigo 18 caput e seus §§ 1º e 2º, do [Decreto nº 21.794, de 5 Abril de 2017](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [portal do SEI](#), informando o código verificador **0019823117** e o código CRC **D5F20B7E**.