



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
UNIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SUJEITO PASSIVO: *TIM S/A*

ENDEREÇO: .

PAT Nº: 20232700100111

DATA DA AUTUAÇÃO: 11/08/2023

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS:

DECISÃO PARCIAL Nº: 2023/1/246/TATE/SEFIN

1) Telecomunicação. Serviço móvel pré-pago. Emissão de nota fiscal com base de cálculo inferior ao valor da venda dos serviços 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. 3.1) As NFST's emitidas pelo sujeito passivo não contemplaram o valor total serviços prestados. 3.2) O fato gerador dos serviços pré-pagos se dá no fornecimento dos "créditos" ao usuário. 3.3) O ICMS está incluso no valor da operação da recarga integral. 4) Auto de infração julgado parcial precedente. 4.1) Recapitulação da penalidade de multa que resultou em valor inferior ao lançado pelo auto de infração

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de auditoria em conta gráfica, nos anos de 2019 a 2020, direcionada à empresa de Telecomunicação (o auto em análise se refere, exclusivamente, ao ano de 2019).

O caso em tela foi precedido de prévia notificação feita ao sujeito passivo, via DET, visando a autorregularização, acerca de diferença a menor na apuração e recolhimento de ICMS vinculado a recargas de "pré-pago". Instado, em processo apartado, o sujeito passivo se manifestou informando que as recargas pré-pagas são, na realidade, créditos multiuso e que o usuário o direciona para serviços diversos, afastados do "telecom", razão pela qual sequer foram informados nas NFST emitidas pela empresa auditada. Dito em

resposta pela empresa:

“Diante do exposto, acima, considerando que os clientes do segmento pré-pago podem utilizar seus créditos MULTIUSO com diversos serviços não Telecom e que esses serviços não são lançados nas NFST’s, por não se tratar de serviços de Telecom, porém, esses valores são registrados em Fatura Comercial e, atualmente, mantidos à disposição do fisco com relatórios suporte aptos a demonstrar o consumo destas recargas.

Ou seja, a TIM passou a considerar, como fato gerador do ICMS das prestações pré-pagas de serviço de telecomunicação, apenas os valores consumidos com serviços de comunicação (ligações, SMS e internet). Deixamos de tributar o ICMS com base no valor total das recargas ativadas, pois a aquisição de recargas é meramente uma forma de pagamento (conforme art. 67 e seguintes da Resolução ANATEL 632), sem qualquer correspondência ao fato gerador do ICMS estabelecido pela Constituição e pela Lei Complementar 87/96.” [\[1\]](#)

Tendo sido indeferida a resposta do contribuinte e dada como continuada a infração, houve a emissão de DFE e a consequente lavratura de auto de infração.

O auto foi lavrado em 11/08/2023, mesma data em que se deu a ciência do contribuinte pelo recebimento completo do processo tributário.

A ação fiscal descreveu a infração tal como feito pelo procedimento prévio que visava a autorregularização, indicando como infração e multa o artigo 77, inciso IV, alínea a-4 da Lei 688/1996. Como dispositivos infringidos os artigos 17, inciso VI, § 1º e 18, inciso III da Lei 688/1996. E também os artigos 2º, inciso VII, § 4º e 15, inciso III do RICMS; artigo 458, inciso II do Anexo X do RICMS.

Lei 688/1996

Art. 17. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Art. 18. A base de cálculo do imposto é:

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, prevista nos [incisos V, VI e VII do artigo 17](#), o preço do serviço;

RICMS

Art. 2º. *Ocorre o fato gerador do imposto no momento: **(Lei 688/96, [art. 17](#))***

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

§ 4º. *Na hipótese do inciso VII do caput, quando o serviço for prestado mediante pagamento em cartão ou assemelhado, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.*

Art. 15. A base de cálculo do imposto é: **(Lei 688/96, [art. 18](#))**

III - na prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de

comunicação, prevista nos incisos V, VI e VII do artigo 2º, o preço do serviço;

Anexo X (RICMS):

Art. 458. *Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet - VoIP, disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, o imposto será devido ao Estado de Rondônia, na hipótese de disponibilização:*

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, caso o terminal esteja habilitado neste Estado.

O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 1.468.143,72.

Multa: R\$ 2.028.917,30.

Juros: R\$ 1.029.084,90.

At. Monetária: R\$ 454.069,35.

Total: R\$ 4.980.215,27.

Constam no processo, juntados pelo fisco, julgados administrativos (TATE) e judiciais que abordam o tema favoravelmente à tese da acusação fiscal.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa demonstrou estar bem estruturada em sua tese acerca dos fatos, dado que a postura em relação à mudança de procedimentos sobre a emissão de nota fiscal e de apuração do imposto foi feita intencionalmente e previamente pensada pelo sujeito passivo, já que em épocas passadas efetuava o recolhimento do ICMS sobre o valor total das recargas pré-pagas.

Pelo novo entendimento, a empresa passou a tributar, não o valor da recarga integral (que chama de crédito multiuso), mas apenas a parcela do crédito efetivamente utilizado em serviço de telecomunicação pelo usuário, afastando da tributação, então, os serviços que não possuem a natureza de comunicação, os chamados SVA's (Serviços de Valor Adicionado).

Narra que o crescente avanço tecnológico do setor proporcionou aos usuários, não só a utilização dos serviços de comunicação propriamente ditos, mas diversos outros que passaram a ser ofertados pela operadora, especialmente "Tim Music, Tim Banca Digital, Tim Banca Negócios", os quais, por não serem específicos de comunicação, não fizeram parte da apuração do ICMS, dado serem serviços de valor adicionado.

Sustentando sua tese, transcreve partes da Lei nº 9.472/1997 – Lei Geral da Telecomunicações:

"Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento,

apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

O posicionamento da ANATEL acerca da definição de serviços adicionados:

“Os Serviços de Valor Adicionado (SVAs) não são serviços de telecomunicações, mas sim facilidades adicionais que, em geral, são cobradas juntamente com as contas de telefonia ou acesso à internet ou que, no caso dos pré-pagos, consomem os créditos do consumidor. Há variados tipos de SVA, como serviços de informação (como acesso a revistas e noticiários) e de entretenimento (como acesso a músicas e horóscopos), entre outros.”

Indica que o carregamento de créditos feitos em aparelhos móveis, na modalidade pré-pago, representam, na realidade, créditos multiuso que serão gastos conforme escolhas do consumidor final. Dito pela defesa: *“a compra do cartão presente não se confunde com a contratação de mercadoria ou do serviço, etapa posterior ou concomitante que será usufruída na forma e momento em que o cliente escolher”*.

Nesse raciocínio, destinados os créditos de recarga para serviços de valor adicionado e não de telecomunicação, não se tem por devido o ICMS, de forma que, a prevalecer a tentativa de cobrança do auto de infração, estar-se-ia cobrando tributo sobre serviços sem a incidência do imposto.

A defesa discorre que o sujeito passivo recolhe o ICMS *“tão logo os créditos multiusos são vinculados a serviços de comunicação pré-pagos”*, indicando o seguinte rito:

No momento da vinculação dos créditos há a sua disponibilização para os serviços de comunicação pré-pagos. Adotando o exemplo acima, a Impugnante:

i - Emite a NFST e recolhe o ICMS-Comunicação sobre os valores relacionados aos serviços de telefonia pré-pagos;

ii - não recolhe o ICMS-Comunicação sobre os serviços de valor adicionado e outros.

E que os valores referentes aos serviços não telecomunicação, não informados em nota fiscal, estão relacionados em fatura comercial.

A tese da defesa se aprofunda ao expor que *“a simples aquisição e habilitação do crédito que permite a contratação de serviços da Impugnante ou de terceiros não constitui fato gerador do ICMS ou do ISSQN”*. Ou seja, não se faz o pagamento do ICMS com base na carga/recarga contratada, mas sim na efetiva utilização dos créditos em serviços de telecomunicação.

Cita o desfecho de entendimento acerca da tentativa do fisco em se tributar a atividade de habilitação de telefone celular, que foi rechaçada pelo STJ (Súmula 350). E também o Tema 427 do STJ: “a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.”) e compara os casos com o que se tenta tributar em relação aos serviços de valor adicionado.

Ataca a legislação estadual e o Convênio ICMS 55/2005, em especial na parte que prevê:

“Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização: (...)

*II - de créditos **passíveis** de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado.” – Grifo da defesa*

Sustenta que na criação da Lei Kandir (1986), os créditos pré-pagos somente eram utilizados no serviço de telecomunicação, dada a restrição tecnológica à época, sendo que a utilização de créditos em aparelhos celulares somente se deu a partir de 1998, por isso existia razão na expressão da Lei Complementar em tratar os serviços prestados mediante fichas, cartões ou assemelhados, já que em 1986 as ligações eram feitas apenas em telefones públicos. Nas palavras da defesa, “a redação do § 1º, do inciso VII, do artigo 12, da Lei Complementar nº 87/1996, não pode se aplicar à telefonia móvel pré-paga.”

E reforça sua tese em relação aos dizeres do Convênio ICMS 55/2005, já que nesse ano os serviços disponibilizados em aparelhos celulares que não fossem de telecomunicação eram “incipientes”, “daí porque, o texto do convênio trata sobre “créditos **passíveis** de utilização em terminal de uso particular”.

Transcreve o artigo 63, do Anexo I, do Regulamento Geral de Direitos do

Consumidor de Serviços de Telecomunicações, aprovado pela Resolução ANATEL nº 632/2014:

*Art. 63. A Prestadora **pode cobrar, além dos valores decorrentes da prestação dos serviços de telecomunicações, aqueles decorrentes dos serviços de valor adicionado e outras facilidades** contratadas que decorram da prestação de serviços de telecomunicações. – Grifo da defesa*

Faz um paralelo com a literalidade de interpretação entre os diversos artigos legais que abordam o tema, realçando que os dizeres do artigo 12, § 1º da Lei Complementar 87/1996 devem se restringir às ocorrências específicas de utilização dos telefones públicos, dado, como já dito, que na época da feitura do dispositivo legal inexistiam os serviços adicionados que se dispõem hoje e que todos os créditos de recarga somente eram utilizados para as chamadas de telecomunicação. Pela ótica da defesa, a incidência do imposto somente se configura com a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e não no ato da aquisição dos créditos multiuso. Corroborando sua tese, a defesa transcreve escritas doutrinárias sobre a inaplicabilidade dos termos *“quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados* (LC 87/1996 – artigo 12, § 1º).

Invoca a decisão do STF sobre o afastamento do ICMS no fornecimento de energia elétrica contratada sob demanda quando não há o consumo integral da energia disponibilizada à unidade de consumo:

*“(…) Na ótica constitucional, o ICMS deve ser calculado sobre o preço da operação final entre fornecedor e consumidor, não integrando a base de cálculo eventual montante relativo à negócio jurídico consistente na mera disponibilização de demanda de potência não utilizada. 5. Tese: **“A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”**. 6. Recurso extraordinário a que nega provimento.”*

(RE 593824, Relator: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27.04.2020) – Grifo da defesa

E também o posicionamento do STJ:

“(…) A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 811.712/SP, decidiu que o critério a ser utilizado no cálculo do valor adicionado fiscal relativo à incidência de ICMS sobre energia elétrica é o do consumo, e não o do local da produção (ou mesmo o do transporte).” (STJ, Segunda Turma. REsp 1.456.108/GO. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe 30.11.2016)

Decisão do estado de São Paulo (Resposta à Consulta Tributária nº 10.485/2016):

*“ICMS – Comercialização de ‘vale-presente’ (documento de crédito) destinado a ser, posteriormente, utilizado como meio de pagamento na compra de mercadorias - Emissão de documentos fiscais. I. **A venda e compra de documento representativo de ‘crédito’ é mera transação financeira, não caracterizando fato gerador do ICMS** (artigos 1º e 2º do RICMS/2000). II. É a saída de mercadorias, cujo pagamento foi satisfeito com a utilização de crédito anteriormente adquirido, que configura operação sujeita à incidência do ICMS e enseja a emissão do documento fiscal apropriado à operação praticada, com o correspondente destaque do imposto, se devido (artigos 1º, I, e 124 do RICMS/2000). III. Antes de realizada a saída das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, deverá ser emitido o documento fiscal apropriado à operação praticada (art. 124 do RICMS/2000), com o correspondente destaque do imposto, se devido.” – Grifo da defesa*

E finaliza:

“Fixada essa premissa, impõe-se destacar que a Fiscalização Estadual preferiu ignorar a destinação dos créditos multiuso, apesar de a Impugnante ter apresentado documentos comprobatórios dessa destinação, bem como da tributação a que foram submetidas todas as facilidades que integram o seu portfólio.”

Alega que já está pacificado, legalmente e jurisprudencialmente, que os serviços de valor adicionado são tributados exclusivamente pelo ISS (Anexo da LC 116/2003):

[1.03](#) - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

[1.09](#) - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a [Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011](#), sujeita ao ICMS).

Segundo a defesa, *“se antes havia discussão sobre a cobrança do ICMS ou do ISS sobre tais atividades, desde a edição da Lei Complementar nº 157/2016 está claro que os serviços de valor adicionado sempre estiveram no campo de incidência do imposto municipal, e jamais deveriam ter sido tributados pelo ICMS.”* E transcreve diversas jurisprudências com decisões que afastam o ICMS sobre o que se tenta tributar o auto de infração em lide, com relevância para a ADIS 1645 e 5659 (partes):

A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre ISS e do ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 3. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares. E o fez não

se valendo daquele critério que a Corte vinha adotando. Ele elencou, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação.

(...)

A Corte tem tradicionalmente resolvido as indefinições entre o ISS e o ICMS com base na sistemática objetiva, isto é, determina a incidência

apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal (...).

Pede pela revisão da penalidade aplicada, já que a tipificação legal determina o quantum de 90% da multa sobre o valor do imposto, enquanto no auto de infração se fez constar uma multa a valor equivalente a 138% do valor do imposto lançado pelo auto.

Da mesma forma, reclama da atualização monetária e dos juros, já que superaram a variação da SELIC no período correspondente.

Isto posto, caso entendido que não existam elementos suficientes para a formação de convencimento da unidade julgadora, que seja feita diligência (1) para o aprofundamento da metodologia da constituição dos números do crédito tributário pertinentes à multa, juros e atualização monetária e (2) também sobre a natureza dos serviços prestados pelo sujeito passivo, a fim de se evidenciar os serviços de valor adicionado indicado pela defesa como justificativa para a não tributação integral de suas prestações de serviços pré-pagos.

E pede: (1) preliminarmente pela nulidade do auto de infração com base no artigo

142 do CTN; (2) no mérito, pelo afastamento da cobrança do ICMS sobre os serviços de valor adicionado; (3) subsidiariamente, que sejam reduzidos multa, juros e atualização monetária.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

A lavratura do auto de infração possui uma forte sustentação na clareza da legislação tributária que trata da tributação do ICMS sobre os serviços de telecomunicações (grifos meus):

RICMS

Art. 2º. *Ocorre o fato gerador do imposto no momento: (Lei 688/96, art. 17) VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;*

§ 4º. *Na hipótese do inciso VII do caput, quando o serviço for prestado mediante pagamento em cartão ou assemelhado, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.*

Anexo X (RICMS):

Art. 458. *Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet - VoIP, disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, o imposto será devido ao Estado de Rondônia, na hipótese de disponibilização:*

II - de créditos passíveis de utilização *em terminal de uso particular, caso o terminal esteja habilitado neste Estado.*

Portanto, sob a ótica dos textos legislativos pontuados pela ação fiscal, tem-se que (1) o fato gerador do imposto, no caso dos serviços pré-pagos, se dá “quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário” e (2) o imposto será devido ao estado de Rondônia na “hipótese de disponibilização de créditos passíveis de utilização.”

Apesar de prolatada no ano de 2008, é relevante, favoravelmente ao trabalho da ação fiscal, a aposição no processo de julgado sobre o mesmo tema desta lide, na qual o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia não acatou pedido de empresa de telecomunicação para que fosse afastada a incidência do ICMS sobre serviços de valor adicionado, baseado, entre outros, no fato de o imposto ser repassado ao consumidor quando da comercialização do crédito pré-pago, tal como no caso em tela, não dando direito à operadora de pleitear esses valores de tributos pagos.

Já com ocorrência em 2018, a ação fiscal juntou ao processo decisão do STJ sobre o mesmo tema, na qual foi reconhecida a não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado (tal como amplamente demonstrado pela defesa), porém, por ser o imposto embutido no preço da tarifa recebida pela operadora do consumidor usuário dos serviços, não é concebido à empresa de telefonia o direito de pleitear a restituição dos tributos pagos em decorrência dos fatos.

Dadas essas premissas, há que se ressaltar a particularidade dos serviços adquiridos e pagos de forma antecipada pelo consumidor. A literalidade do arcabouço legislativo (Lei Complementar, RICMS/RO e Convênio ICMS) não deixa dúvidas acerca de que o fato gerador do imposto (no caso do pré-pago) se dá no momento da disponibilização dos créditos passíveis de utilização pelo usuário.

Porém, sob a ótica do contribuinte, exposta pela defesa, a previsão dessa assertiva legislativa não seria mais cabível perante o avanço tecnológico que envolve o uso dos aparelhos celulares atualmente, pois, a feitura do texto da Lei Complementar 87/1996, se deu num período em que a aquisição dos créditos pré-pagos somente se destinavam para serviços de telecomunicações. Dito pelo Lei Complementar 87/1996 – artigo 12, § 1º):

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Apesar de muito bem justificada a tese da defesa, não vejo como plausível que administrativamente seja pedido o afastamento de um regramento legal que vai além, inclusive, da esfera legislativa do estado de Rondônia, dado que a Lei Complementar é concebida em âmbito federal.

Assim, percebe-se que as capitulações das legislações estaduais apontadas pelo auto de infração não são textos autônomos em relação ao conteúdo, já que, como exposto, replicam para o estado de Rondônia a previsão dada pelas normas gerais do ICMS determinadas em lei complementar acerca da tributação dos serviços de telecomunicação. A divergência da conduta do contribuinte em relação aos dizeres da Lei Complementar é explicitada pela afirmação da defesa de que “*a simples aquisição e habilitação do crédito que permite a contratação de serviços da Impugnante ou de terceiros não constitui fato gerador do ICMS ou do ISSQN*”.

No entanto, em que pesem os fatos até aqui abordados, a defesa evidenciou que sua tese encontra um forte respaldo jurisprudencial, também sustentado pelas normativas da Anatel e da Lei Geral de Telecomunicações, circunstância que não se pode desprezar, apesar do enfrentamento da lide na esfera administrativa se dar sob o escopo, basicamente, da legislação tributária.

Pela leitura dos fatos apresentados pela defesa, percebe-se o entendimento das várias esferas judiciais acerca do afastamento do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, tal como demonstrado pela defesa.

Porém, no caso concreto em análise, existem fatos relevantes que merecem ser aprofundados: a operadora do serviço de telecomunicação alvo da ação fiscal emitiu notas fiscais (NFST, Modelo 22) sem abranger todas as suas prestações de serviços. Não pode o contribuinte, sob o entendimento de não incidência do ICMS, deixar de se fazer acobertar com documento fiscal as prestações de serviços por ele fornecidas. Dito pelo Convênio ICMS 115/2003 (grifo meu):

Cláusula segunda: Para a emissão dos documentos fiscais enumerados na cláusula primeira, além dos demais requisitos, deverão ser observadas as seguintes disposições:

*V - não será permitida a emissão em outro formato de NFSC (modelo 21) e de NFST (modelo 22), quando da emissão em via única, **devendo estes documentos fiscais abranger todas as prestações de serviço:***

E a legislação tributária estadual também é clara (RICMS Anexo X – grifo meu):

Art. 458. *Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet - VoIP, disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, o imposto será devido ao Estado de Rondônia, na hipótese de disponibilização:*

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular,

caso o terminal esteja habilitado neste Estado.

§ 2º. Para os fins do disposto no inciso II, no momento da disponibilização dos créditos deverá ser enviado ao usuário o link de acesso à Nota Fiscal de Serviço, mod. 21/22, **que deverá ser emitida pelo valor total carregado.**

Sendo a operadora de telefonia estabelecimento contribuinte do ICMS, não pode a empresa deixar de acobertar por nota fiscal os serviços por ela prestados, mesmo que não sejam de incidência do ICMS.

Por conta do mesmo avanço tecnológico indicado pela defesa, o fisco, igualmente, trabalha com o recebimento de documentos fiscais eletrônicos, a partir dos quais homologa, conforme determinação legal, o imposto apurado pelo contribuinte, que não deve omitir informações obrigatórias nos documentos fiscais enviados ao fisco e, após, sustentar que as conferências complementares de fiscalização que se fazem necessárias para a aferição da correta apuração do imposto podem ser obtidas pelo acesso de faturas comerciais emitidas pela empresa.

Ocorre que o fisco, para a homologação do imposto apurado, processa informações de documentos fiscais que são de envio obrigatório. O contribuinte do ICMS não tem a liberalidade de impor ao fisco o meio pelo qual vai proceder com as informações de suas operações e prestações de serviços. Aliás, o fisco também não tem essa liberalidade, ambos devem seguir o regramento legal, que, no caso, determina que a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação deve abranger todos os serviços prestados pelo emitente. Por esse entendimento, denota-se que a defesa justifica a constatação fiscal de apuração a menor de imposto em documentos fiscais com a exposição de infração de que houve prestações de serviços desacobertas de notas fiscais.

Corroborar esse entendimento a justificativa da decisão proferida pelo TATE (apresentada no processo pela ação fiscal – Processo 20202700100037) sobre o tema:

ICMS – PRESTAÇÃO DE COMUNICAÇÕES ONEROSAS – CELULAR PÓS-PAGO – PRESTAÇÃO TRIBUTADA COMO ISENTA - OCORRÊNCIA – Constitui infração a Legislação Tributária Estadual não recolher o ICMS da prestação de comunicação onerosa que recai sobre as operações relacionadas no exercício de 2018. As prestações foram lançadas indevidamente como “isentas”. São prestações onerosas de serviço de comunicação e o sujeito passivo não comprovou que sejam prestações “PUC” ou “SVA”, sobre as quais não incide o ICMS. Deve respeitar as normas contidas no Manual de Orientação – Anexo Único do Convênio 115/03 e a sua Tabela 11.5. Mantida a decisão singular que julgou procedente o auto de infração. Recurso Voluntário Desprovido. Decisão Unânime.

Anexo Único do Convênio 115/03

11.5. Tabela de Classificação do Item de Documento Fiscal:

04. Serviço pré-pago

- 0401 Cartão Telefônico - Telefonia Fixa
- 0402 Cartão Telefônico - Telefonia Móvel
- 0403 Cartão de Provisão de acesso à internet
- 0404 Ficha Telefônica
- 0405 Recarga de Créditos - Telefonia Fixa
- 0406 Recarga de Créditos - Telefonia Móvel
- 0407 Recarga de Créditos - Provisão de acesso à Internet
- 0499 Outras cobranças realizadas de assinantes de plano serviço pré-pago**

Constam ainda no mesmo Convênios as seguintes normativas:

Cláusula quinta Os documentos fiscais referidos na cláusula primeira deverão ser escriturados de forma resumida no Livro Registro de Saídas, registrando-se a soma dos valores contidos no arquivo "Mestre de Documento Fiscal", e agrupados de acordo com o previsto no § 4º da cláusula quarta, nas colunas próprias, conforme segue:

IV - nas colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações sem Débito do Imposto":

a) na coluna "Isenta ou Não Tributada": a soma do valor das operações ou prestações relativas aos documentos fiscais contidos no volume de arquivo Mestre de Documento Fiscal, deduzida a parcela de outros tributos federais ou municipais, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadoria ou serviço cuja saída ou prestação tiver sido beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência, bem como, ocorrendo a hipótese, o valor da parcela correspondente à redução da base de cálculo;

b) na coluna "Outras": a soma dos outros valores documentos fiscais contidos no volume de arquivo Mestre de Documento Fiscal, deduzida a parcela de outros tributos federais ou municipais, se consignada no documento fiscal, quando se tratar de mercadoria ou serviço cuja saída ou prestação tiver sido efetivada sem lançamento do imposto, por ter sido atribuída à outra pessoa a responsabilidade pelo seu pagamento;

Por outro norte, refletindo a narrativa da defesa sobre a exclusão dos chamados serviços de valor adicionado das notas fiscais e da tributação do ICMS, vejo como relevante o entendimento da decisão do STJ apresentada pela ação fiscal, referente a pedido de recebimento de valor de imposto pago por tais prestações, pois, ao tempo em que reconhece a não incidência do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, expõe que o tributo faz parte do custo do serviço, portanto, seria indevida a devolução do imposto recolhido ao estado pela operadora. E assim é dito pelo Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal Pré-Pago (SMP), item 2.4:

2.4 Pela prestação do SMP no plano pré-pago, o CLIENTE pagará à TIM o custo de recarga e a quantia correspondente aos créditos telefônicos ativados, bem como os tributos federais, estaduais e/ou municipais incidentes sobre os serviços utilizados, que serão recolhidos em conformidade com a legislação aplicável.

Nesse contexto, apesar de o caso em tela não se referir a imposto já recolhido, há que se entender que sobre o valor transacionado do fornecimento do crédito multiuso está embutido, integralmente, o imposto estadual sobre essa comercialização, afinal, a operadora não faz nenhuma diferenciação de preço para o usuário consumidor que se altere conforme a destinação dos créditos adquiridos: se direcionados à prestação de serviços de telecomunicação ou para uso em outros tipos de serviços (SVA's). A partir disso, cabe a discussão sobre o destinatário do valor do tributo pago pelo consumidor: o Estado ou a operadora prestadora dos serviços.

Quanto ao tema, a defesa faz um paralelo de raciocínio com os julgados de incidência do ICMS sobre a "demanda contratada" do fornecimento de energia elétrica, que aparentemente coaduna com sua tese, já que a justiça afastou a incidência do imposto estadual sobre o valor total da nota fiscal emitida pela demanda contratada e vinculou o imposto somente à parte do efetivo fornecimento de energia.

No entanto, a Lei Complementar 87/1996 define como fatos geradores do fornecimento de

energia (considerada mercadoria) e das prestações de serviços pré-pagos de telecomunicação circunstâncias distintas:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Portanto, existe lógica para o entendimento de que a energia elétrica que foi disponibilizada, mas não foi fornecida ao consumidor, não deva ter a incidência do ICMS, já que não houve a circulação da mercadoria (fato gerador da tributação), que sequer saiu do estabelecimento fornecedor.

Já no serviço de telecomunicações - que não é uma mercadoria -, quando pré-pago, tem-se definido como fato gerador pela Lei Complementar o ato da disponibilização do acesso ao contribuinte. A não ser que o julgamento administrativo considere inválida a determinação imposta pela Lei Complementar, não há como acatar a tese da defesa.

Por outra abordagem, mas ainda com base nos serviços de valor adicionados, sequer aparenta ser revestido de formalidades legais o contrato da operadora de telefonia com o usuário consumidor de seus serviços, afinal não se têm especificados os serviços de valor adicionado que, **pela vontade do consumidor**, lhes serão fornecidos pela operadora. O pacote de serviços que acompanha cada plano já aparece fechado na oferta da operadora em seu site, apresentado como “breve descritivo” (documento juntado ao e-Pat por esta unidade de julgamento – extraído do *site* <https://www.tim.com.br/rj/sobre-a-tim/nossos-planos>, em 24/09/2023).

E chama a atenção, após a leitura dos descritivos de serviços dos planos, o predomínio dos serviços denominados de “TIM Banca Virtual” (serviço adicionado de forma exclusiva em 4 dos 5 planos pré-pagos ofertados). Já no plano pré-pago “Beta”, são oferecidos em pacote fechado os serviços adicionados: “TIM Banca Jornais II, Babel 2 e E-book”.

Pois bem, como se não bastassem serem pacotes fechados, selecionados por vontade unilateral da operadora, observa-se que o direcionamento dos serviços elencados é muito mais voltado para que a empresa deixe de pagar imposto do que para que seja atendida alguma necessidade do consumidor, já que a quase totalidade dos serviços adicionados se refere a livros, periódicos e jornais, que são imunes a qualquer tributação, tanto do ICMS quanto do ISS, já que assim diz a Lei Complementar 116/2003 (texto inserido em 2016 pela Lei Complementar 157):

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. ([Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016](#))

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a [Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011](#), sujeita ao ICMS). ([Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016](#))

Isto, somado ao fato de que os referidos serviços adicionados não são solicitados originalmente pelos usuários, mas, como demonstrado (por estarem expostos no site da operadora), fazem parte de um pacote fechado de fornecimento de serviços selecionados unilateralmente pela empresa, não coaduna a argumentação da defesa sobre como ela define os chamados créditos multiusos adquiridos de forma antecipada pelo serviço móvel pré-pago.

Inclusive, sob a ótica reclamada pela defesa, seria interessante que a operadora demonstrasse o quanto os usuários utilizaram **efetivamente (não somente o serviço disponibilizado ao consumidor)** dos serviços adicionados TIM Banca Virtual, TIM Banca Jornais II, Babel 2 e E-book (e de todos os demais ofertados) para então, haver uma exclusão justa do ICMS sobre esses serviços.

Em suma, extrai-se do processo, com a leitura acurada dos diversos procedimentos que envolvem a atuação do sujeito passivo, as seguintes condutas desabonadoras do que a defesa tenta impor como verdade dos fatos:

1) A legislação tributária estadual, a Lei Complementar 87/1996 e o Convênio ICMS 55/2005 indicam como fato gerador do ICMS a disponibilização dos créditos passíveis de utilização pelo usuário. E o avanço tecnológico que invoca a defesa a favor da inaplicabilidade dos dizeres legislativos para as atividades do contribuinte dão à tese do sujeito passivo uma lógica de sustentação apenas aparente, pois, o fornecimento de serviços adicionais pouco se presta para as necessidades dos usuários, mas muito para o não pagamento de nenhum tributo (sequer ISS) em virtude dos procedimentos engendrados pelo contribuinte.

2) Incidente o ICMS e sendo este um imposto que faz parte do custo dos serviços, o reclamado efeito do direcionamento dos créditos multiusos não altera o valor do tributo pago pelo consumidor, daí não seria justo que o imposto arrecadado ficasse com a empresa de telecomunicações em detrimento do Estado que é o ente tributante. E, como abordado, o caso não se amolda aos julgados da demanda contratada de energia, que possui outro fato gerador do ICMS: a circulação da mercadoria. Ademais, no caso do fornecimento de energia, a demanda contratada é uma faculdade que a unidade consumidora tem em adquirir ou não essa modalidade de disponibilização de energia; já nos serviços adicionados ofertados pelo sujeito passivo, inexistente esta opção para o usuário adquirente de planos pré-pagos (ou de qualquer outro tipo de plano de telefonia móvel).

3) A empresa, contribuinte do ICMS, desobedeceu imposição legal acerca da emissão de nota fiscal, que determina a inclusão de todos os serviços fornecidos no documento fiscal emitido pelo estabelecimento comercial. A defesa, ao justificar essa ocorrência, revela a prática de prestação de serviços sem a emissão de documentos fiscais.

Além disso, como já exposto por esta análise de julgamento, os procedimentos adotados pela empresa de telefonia em relação a suas atividades comerciais permitem que se faça um juízo de valor que conduz ao entendimento de que a oferta de serviços de valor adicionado é afastada da manifestação de interesse do consumidor, prestando-se tão somente para a diminuição do recolhimento de impostos, já que os serviços adicionados se referem, principalmente, ao acesso de jornais, revistas e livros.

Referente à contestação da defesa sobre os valores da multa, atualização monetária e juros lançados no auto de infração, em que pese o valor da multa ser nominalmente superior ao do ICMS cobrado, o fato está de acordo com a determinação legal, que impõe a atualização monetária da base de cálculo sobre a qual se aplica a penalidade, conforme a variação da UPF entre a data do fato gerador e a da lavratura do auto de infração.

Da mesma forma, apesar de o estado de Rondônia ter alterado a legislação tributária para fazer incidir como único índice de atualização monetária e de juros a taxa SELIC, esta circunstância somente se aplica a partir de fevereiro de 2021, de forma que no período correspondente até o mês de janeiro de 2021, prevê a legislação tributária a atualização monetária vinculada à UPF e a incidência de

juros de 1% ao mês.

(Lei 688/1996)

Art. 46. Para efeito de lançamento de multa calculada de acordo com os incisos II e III do art. 76, o valor da base de cálculo da multa será convertido em quantidade de Unidades Padrão Fiscal do estado de Rondônia - UPF/RO, na data inicial indicada no § 2º, fazendo-se a reconversão em moeda corrente pelo valor daquele indexador na data do lançamento da multa.

IN 04/2021/GAB/CRE

(Anexo único)

3. os lançamentos vencidos até 31 de janeiro de 2021, inclusive, quando não pagos no vencimento, serão atualizados pela UPF/RO e serão capitalizados por juro de mora de 1% (um por cento) ao mês até essa data, passando, a partir daí, a ser acrescidos unicamente da variação mensal da taxa SELIC na forma do item 4.

Analisados todos os argumentos da defesa, a interpretação das legislações aplicadas ao caso, os procedimentos adotados pela empresa na emissão de documentos fiscais e forma de tributação de seus serviços prestados, entendo como correta a feitura do auto de infração e a imposição do crédito tributário lançado pela ação fiscal.

Apartado da análise da manifestação da defesa, observo, como ressalva, que a descrição da infração narrada pelo autor da ação fiscal vinculou a infração à utilização de base de cálculo do imposto a menor do que o que determina a legislação, detalhando que o sujeito passivo emitiu documentos fiscais que acobertaram a venda de pré-pagos consignando valores de base de cálculo do ICMS inferiores às referidas prestações.

Porém, o que se verifica no processo é que os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte informaram valores inferior de operações, e a base de cálculo do imposto correspondeu à totalidade do valor dos documentos fiscais, logo, o ato infracional se vincula, antes de um erro de base de cálculo, à emissão de documentos fiscais com valores inferiores aos das prestações dos serviços comercializados pela operadora, o que coaduna com a tipificação do artigo 77, inciso VII, alínea g-2:

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços:

g) multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação:

2. pela emissão de documento fiscal, inclusive eletrônico, no qual se consigne valor ou quantidade inferior ao que efetivamente corresponder ao da operação ou da prestação, aplicando-se a multa sobre o valor da diferença apurada;

Em conformidade com o disposto no artigo 108 da Lei 688/1996, considerando a nova capitulação da penalidade, que ao invés de 90% do valor do imposto deve ser de 20% do valor da operação, procedo com a correção de ofício do ato, recapitulando a multa para a tipificação do artigo 77, inciso VII alínea g-2 da Lei 688/1996, cuja correção do cálculo encontra-se exposta em anexo denominado “Planilhas de Cálculo 2019 com ajuste da penalidade de multa”, especificamente na aba “ICMS e Multa a Recolher”.

Lei 688/1996:

Art. 108. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração.

4. CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, sendo devido o valor de R\$ 4.240.435,16 e indevido o valor de R\$ 739.780,11 do auto de infração, que fica assim constituído:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	1.468.143,72	1.468.143,72	0
MULTA	2.028.917,30	1.289.137,19	739.780,11
JUROS	1.029.084,90	1.029.084,90	0
AT. MONET.	454.069,35	454.069,35	0
TOTAL	4.980.215,27	4.240.435,16	739.780,11

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 50% sobre o valor da multa (RICMS - Anexo XII, artigo 34, § 6º), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.

Por ter sido excluído do crédito tributário do auto de infração valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Notifique-se o autor do feito para, querendo, apresentar manifestações.

Junto ao processo como anexo (s):

Planilhas de cálculo 2019 com ajuste da penalidade de multa.

Notificação DET (2019).

Propagandas de ofertas de planos pré-pagos extraídos do site da operadora.

Porto Velho, 14 de outubro de 2023.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT, Data: **14/10/2023**, às **16:21**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.