

PROCESSO : 20232700100111
RECURSO : DE OFÍCIO E RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 49/2023
RECORRENTE : TIM S.A.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
JULGADOR : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA
RELATÓRIO : Nº 004/2024/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

02 – VOTO DO RELATOR

O Auto de Infração foi lavrado, no dia 11/08/2023, em razão de o sujeito passivo, no ano de 2019, ter emitido documentos fiscais relativo à venda de cartão pré-pago consignando base de cálculo em valores inferiores aos efetivamente realizados. Segundo a Autoridade Fiscal, no procedimento houve notificação prévia ao sujeito passivo para a autorregularização, sobre diferença a menor na apuração e recolhimento de ICMS vinculado a recargas de “pré-pago”. Destaca que a empresa se manifestou, informando que as recargas pré-pagas são, na realidade, créditos multiusos e que o usuário o direciona para serviços diversos, que por essa razão tais valores não foram informados nas NFST emitidas.

Diante dessa situação, foi cobrado ICMS e aplicada a multa de 90% (noventa por cento) do valor do imposto apurado a menor em documento fiscal que contenha erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto – a penalidade prevista no artigo 77, IV, “a”, item 4, da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi notificado da autuação por meio do DET, com ciência em 11/08/2023. A empresa apresentou peça defensiva, em preliminar, arguiu a nulidade do auto de infração por violação do artigo 142 do CTN. No mérito, alega que já efetuou o pagamento do imposto devido, pois, para o caso, emite a NFST e recolhe o ICMS- Comunicação sobre os valores relacionados aos serviços de telefonia pré-pagos, e não recolhe o ICMS sobre os serviços de valor adicionado - SVA, por não estarem sujeitos a incidência do imposto. Para fundamentar o que argumenta, cita jurisprudência do STJ (Súmula 350 e Tema 427 do STJ), em que aquele Tribunal assentou que o SVA não constitui serviço de comunicação, logo, não é possível a incidência do ICMS.

Alega, ainda, que a legislação estadual, o Convênio ICMS 55/2005 e os dispositivos da LC 87/96, que disciplinam a matéria, se mostram envelhecidos,

devendo, por isso, se restringir às ocorrências específicas de utilização dos telefones públicos, não sendo aplicáveis a este caso, pois se trata de aquisição pelos clientes de créditos multiusos. Pleiteia a redução da multa aplicada por se mostrar desproporcional e que a atualização seja limitada à SELIC. Por fim, requer, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, e no mérito, que seja declarada indevida a cobrança do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, e, subsidiariamente, que sejam reduzidos multa, juros e atualização monetária.

Submetido a julgamento de Primeira Instância, o julgador singular após analisar os autos e a peça impugnativa, considerou comprovada a infração, porque a empresa emitiu NFST, sem abranger todas as prestações realizadas e em valores inferiores ao crédito disponibilizados aos seus clientes. Recapitulou a penalidade, reduzindo a multa, pois, apesar do erro de base de cálculo, houve a emissão de documentos fiscais com valores inferiores aos das prestações dos serviços comercializados pela operadora, o que se coaduna com a tipificação do artigo 77, inciso VII, alínea g-2. Sobre a correção monetária, afirma que, na forma da legislação de Rondônia, a taxa SELIC somente se aplica a partir de fevereiro de 2021, e que no período anterior ao mês de janeiro de 2021, a atualização monetária está vinculada à UPF e a incidência de juros de 1% ao mês.

Com essa fundamentação, a instância singular concluiu pela parcial procedência da ação fiscal e, por ser a decisão contrária à Fazenda Pública, recorreu de ofício à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, nos termos do art. 132 da lei 688/96. Em virtude do disposto no § 3º do artigo 132 da Lei nº 688/96, o processo foi encaminhado ao autor do feito, que se manifestou concordando com a decisão proferida.

A empresa foi notificada da decisão singular pelo DET, com ciência em 24/10/2023. Discordando da decisão interpôs recurso voluntário, com os mesmos argumentos já trazidos em sua impugnação – a de que já se encontra consolidada na jurisprudência a tese de que sobre o SVA não incide ICMS, que os dispositivos legais, no que se refere ao momento de ocorrência do fato gerador, 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 (art. 12, § 1º, LC 87/96), não pode ser aplicada num entendimento literal ao caso, pois a

situação se trata de disponibilização de créditos multiusos, o que não existia na época da edição da norma.

Alega, ainda, que há erro no cálculo da multa, pois a diferença apurada de R\$ 4.197.743,31 e 20% desse valor que perfaz o total de R\$ 839.548,66 e não o cálculo a que chegou o julgador, logo, na hipótese de se concluir por procedência, tal valor deve ser corrigido. Requer, por fim, que se reconheça que sobre os créditos multiuso pré-pagos destinados aos serviços de valor adicionado não podem ser tributados pelo ICMS- Comunicação, em razão da inexistência do fato imponible; subsidiariamente, a redução da multa aplicada e que a atualização seja limitada à SELIC. Requer também em caráter subsidiário, caso persistam dúvidas quanto à natureza dos serviços autuados, a conversão do feito em diligência, nos termos do que dispõe o artigo 116, §4º, da Lei nº 688/1996.

A Procuradoria, em Parecer, entende que, no processo, a empresa não apresentou prova suficiente para desconsiderar o auto de infração, manifestando-se pela manutenção da decisão de primeira instância, negando provimento aos recursos apresentados e, assim, pela procedência da ação fiscal, sem prejuízo da devida e necessária análise quanto ao valor excluído pela 1ª Instância por erro material.

É o breve relatório

02.1- Da análise dos autos e fundamentos do voto.

A exigência tributária decorreu do fato de a empresa ter, no ano de 2019, emitido documentos fiscais relativo à venda de cartão pré-pago, consignando base de cálculo em valores inferiores aos efetivamente realizados.

O dispositivo de penalidade indicado (art. 77, IV, “a”, item 4, da Lei 688/96), determina a aplicação a multa de 90% (noventa por cento) do valor do imposto apurado a menor em documento fiscal que contenha erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto

Do que consta dos autos, restou incontroverso que a empresa disponibilizou créditos aos seus clientes e que emitiu documentos fiscais em valores inferiores aos pagos por ocasião da aquisição desses créditos. Também restou comprovado que nas

notas fiscais não constam informações sobre todos os serviços prestados, se limitando aos que foram levados à tributação pela empresa.

A questão que se mostra controversa é o momento da ocorrência do fato gerador e a base de cálculo das recargas pré-pagas. Se ocorre no momento de sua disponibilização ao usuário e pelo valor integral, como entende a fiscalização, ou se apenas na utilização dos créditos pelos usuários, como defende a empresa autuada.

Inicialmente, deve ser destacada que a Sefin inaugurou, no ano de 2019, um novo modelo de fiscalização, com incentivo à autorregularização, com a possibilidade de a Fiscalização orientar os contribuintes para que corrijam voluntariamente eventuais inconsistências em suas declarações, ou seja, para que proceda a autorregularização. Tal modelo foi feito inicialmente, pelo Decreto 23.856/2019, com instituição do Sistema Fisconforme.

Em consonância com a legislação posta, a empresa foi notificada da irregularidade apontada pelo Fisco, porém, não procedeu a autorregularização e, sua resposta, a juízo da fiscalização, não foi suficiente para justificar a falta de pagamento do imposto. Fato esse que ensejou a lavratura do Auto de Infração, para lançar o ICMS devido e aplicar a penalidade cabível.

Importante para essa análise destacar que o ICMS, por ser um imposto sobre valor adicionado e cobrado por 27 (vinte e sete) unidades federadas, tem na CF/88 a maior carga normativa para todos os impostos nela previstos. A Constituição já define, em sua amplitude, o campo de incidência para o referido imposto e estabelece que cabe à Lei Complementar, dentre outros critérios, fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (art. 155, 2º, XII, “d”, CF/88).

Para regulamentar o dispositivo constitucional, foi editada a LC 87/96 – a conhecida Lei Kandir. Tal norma estabeleceu que considera ocorrido o fato gerador quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário (art. 12, § 1º). Definiu, ainda, que tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação, o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago

(art. 11, III, “b”). E a base de cálculo na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço pago pelo usuário (art. 13, III). Dispositivos que se encontram reproduzidos na Lei 688/96, norma instituidora do ICMS em Rondônia (art. 17, § 1º e art. 18, III).

Assim, consoante as regras estabelecidas pela Constituição Federal e disciplinada pela LC 87/96 e a Lei 688/96, o fato gerador, por definição legal, ocorre no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário, sendo o imposto devido quando os créditos foram disponibilizados aos seus clientes, em seu valor integral. E a responsabilidade pelo pagamento é da prestadora do serviço, no presente caso da empresa autuada. Logo, a tese defendida pela empresa de que o fato gerador na modalidade de crédito pré-pago, ocorre em seu uso não se sustenta, por não encontrar respaldo legal, uma vez que a legislação tributária, de forma diferente, estabelece que o valor integral das recargas fornecidas ao usuário deve ser tributado pelo ICMS.

No que diz respeito a jurisprudência do STJ trazida pela defesa, cumpre, neste ponto, destacar que ela se refere ao SVA, que demonstrado pela defesa não existe fato gerador de ICMS. Ressalta-se, como já dito, o que se mostrou controvertido não é a incidência, ou não, sobre este tipo serviço, mas se o momento de ocorrência do fato gerador se dá na disponibilização dos créditos ou em seu uso, o que já foi demonstrado que ele se dá na disponibilização, por força do dispositivo legal - **ocorre o fato gerador quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário** (art. 12, § 1º da LC 87/96).

Por ser esclarecedor para a situação em análise, transcreve-se trecho do voto condutor da ação (Processo nº 0263673-16.2008.822.0001), em que em sede de apelação, o TJRO negou pretensão de prestadora de serviço de telefonia. No voto, após a relatora transcrever os dispositivos legais, assim se manifestou:

Assim, extrai-se da citada lei que:

- a) **o fato gerador do ICMS-comunicação ocorre no momento da entrega dos cartões ou assemelhados ao usuário final, não nas etapas anteriores de circulação daqueles** (art. 12, § 1º);
- b) os cartões e assemelhados são meios de pagamento dos serviços (arts. 11, III, b e 12, § 1º);
- c) a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, isto é, o valor em face dos cartões e assemelhados a ser cobrado do consumidor final, e não o valor da operação intermediária praticada pela operadora que os conduz às mãos daquele (art. 13, III);
- d) **o fato gerador reputa-se acontecido (e o imposto deve ser pago) no local do estabelecimento da operadora que forneça os cartões ou assemelhados**

(art. 11, III, b);

e) contribuinte do imposto é a operadora de telefonia, e não o intermediário dos cartões e assemelhados, qualquer que seja a forma de contratação adotada - revenda ou distribuição (art. 4º).

De outro passo, a ideia sustentada pelo apelante de que os serviços de download; ideia de TV; interatividade via SMS, serviços de notícias, não são serviços de telecomunicações, portanto, sobre os quais não deve incidir o ICMS, nos termos do que preconiza da Lei n. 9.472/97 (art. 61), deve ser rechaçada. (sem grifo no original).

Também não se pode deixar de ressaltar que a empresa não demonstrou nos documentos fiscais emitidos, nem tampouco juntou a este processo informação que comprove o efetivo uso pelos usuários do SVA. Para esse ponto, deve ser esclarecido que a relação jurídica tributária é compulsória, não podendo, sobre o argumento de envelhecimento da norma, como alega a empresa, e por uma interpretação, afastar a sua aplicação, sob pena de transformar a natureza de obrigação compulsória para um direito protestativo do contribuinte. Pois a prevalecer o que defende a autuada, sob a base da liberdade econômica (mercadológica), ficaria sobre o arbítrio do contribuinte a escolha (opção) do que levaria, ou não, à tributação, entendimento que não encontra respaldo na lei que rege a matéria (LC 87/96 e Lei 688/96), nem mesmo no sistema jurídico-tributário.

A recapitulação da penalidade na instância monocrática deve ser ratificada, porque, de fato, houve a emissão de documentos fiscais com valores inferiores aos das prestações dos serviços comercializados pela operadora, o que se amolda com a tipificação do artigo 77, inciso VII, alínea g-2 – multa de 20% (vinte por cento) do valor da prestação.

Com relação ao questionamento sobre o cálculo da multa alegada pela empresa, de que houve erro no cálculo de seu valor, cumpre informar que a diferença entre o valor que calculou a empresa de R\$ 839.548,66 e o que calculou o julgador singular R\$ 1.289.137,19, se refere a atualização monetária pela UPF/RO (2020 – 70,68 e 2023 – 108,43). Portanto, esse último valor da multa (R\$ 1.289.137,19), deve ser mantido, porque o cálculo realizado na instância singular está correto.

A respeito da SELIC, cabe destacar que a Lei 4952/21 (art. 7º), que alterou a Lei 688/96 com inclusão dos juros SELIC, estabeleceu que os créditos tributários com data de vencimento até 31 de janeiro de 2021 estarão sujeitos, até essa data, às regras de atualização monetária e de juros de mora então vigentes, sendo submetidos às disposições desta Lei, a partir de 1º de fevereiro de 2021. Ou seja, a atualização é feita

pela UPF até 31/01/2021 e pela SELIC, após essa data. Portanto, o lançamento está de acordo a definição legal e deve ser, nesse ponto, mantido.

Quanto a diligência requerida, por ser instrumento realizado para esclarecer alguma dúvida, e como no presente processo não mais existe, por não ser necessária, indefere-se o pedido feito.

Assim, como restou comprovada a infração imputada e o fato gerador, nessa modalidade, ocorre por ocasião do fornecimento desses instrumentos ao usuário, houve sim a falta de pagamento de imposto, devendo, com os ajustes já feitos na multa, o lançamento ser considerado procedente.

De todo o exposto e por tudo que dos autos consta, conheço dos recursos de ofício e voluntários interpostos para, em ambos, negar-lhes provimento, mantendo a decisão singular que julgou parcial procedente a ação fiscal, com a redução da multa de R\$ 2.028.917,30 para **R\$ 1.289.137,19**, e o crédito tributário total de R\$ 4.980.215,27 para **R\$ 4.240.435,16**.

É como VOTO.

Porto Velho, 10 de julho de 2024


Amarildo Ibiapina Alvarenga
AFTE Cad.
JULGADOR



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

ACÓRDÃO

PROCESSO : 20232700100111 - E-PAT: 035.640
RECURSO : DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO Nº 049/2023
RECORRENTE : TIM S/A E FPE
RECORRIDA : FPE E TIM S/A
RELATOR : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA
REP. FISCAL : ROSILENE LOCKS GRECO
PGE : EDER LUIS GUARNIERI

RELATÓRIO : Nº 004/2024/1.^a CÂMARA/TATE/SEFIN

ACÓRDÃO Nº 0123/2024/1^a CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : ICMS/MULTA – DEIXAR DE PAGAR ICMS – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NA MODALIDADE PRÉ-PAGO - OCORRÊNCIA - Restou provado, nos autos, a falta de pagamento de ICMS, pois a empresa destacou, na nota fiscal, base de cálculo em valor inferior ao da prestação, uma vez que emitiu os documentos fiscais relativos à venda de cartão pré-pago, consignando base de cálculo em valores inferiores aos pagos pelos clientes, por ocasião da aquisição, momento de ocorrência do fato gerador (art. 12, § 1º, da LC 87/96). Infração não ilidida. Mantida a decisão singular que julgou parcial procedente o Auto de Infração. Recursos Voluntário e de Ofício desprovidos. Decisão unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer dos recursos interpostos para no final negar-lhes provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância de **PARCIAL PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Amarildo Ibiapina Alvarenga, acompanhado pelos julgadores Dyego Alves de Melo, Leonardo Martins Gorayeb e Reinaldo

do Nascimento Silva.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE

DATA DO LANÇAMENTO 11/08/2023: R\$ 4.980.215,27

*R\$ 4.240.435,16

*CRÉDITO TRIBUTÁRIO PROCEDENTE REMANESCENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.

TATE, Sala de Sessões, 10 de julho de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut

Amarildo Ibiapina Alvarenga

Presidente

Julgador/Relator



Documento assinado eletronicamente por:

ANDERSON APARECIDO ARNAUT, Presidente do TATE,

, Data: **03/09/2024**, às **11:1**.

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



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

TERMO DE ASSINATURA DO ACÓRDÃO

Neste ato, confirmo e valido as informações do ACÓRDÃO 189/2024 , relativa a sessão realizada no dia 10/07/2024 , que julgou o Auto de Infração como *Parcial Procedente* da qual participei e por isso a assino por meio deste Termo de Assinatura.

Porto Velho, 10/07/2024 .



Documento assinado eletronicamente por:

AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA, Auditor Fiscal,

, Data: **03/09/2024**, às **11:2**.

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