



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

**SUJEITO PASSIVO:** *CLARO S.A.*

**ENDEREÇO:** ,

**PAT Nº:** *20232700100233*

**DATA DA AUTUAÇÃO:** *31/10/2023*

**CAD/CNPJ:** *40.432.544/0446-08*

**CAD/ICMS:** *00000003664724*

**DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2024/1/398/TATE/SEFIN**

1. Erro na determinação da base de cálculo do ICMS sobre recarga de celular. 2. Defesa tempestiva 3. Infração não ilidida 4. Auto de infração procedente

## **1 - RELATÓRIO**

O sujeito passivo emitiu documentos fiscais relativos a recargas de créditos em telefonia móvel pré paga com valores inferiores aos efetivamente cobrados, nos meses de novembro e dezembro de 2018.

A infração foi capitulada nos arts. 2º, VII, §4º, e 15, III do RICMS/RO; Art. 458, II, do Anexo X do RICMS/RO. A penalidade foi art. 77, IV, a, 1, da Lei 688/96.

Demonstrativo da base de cálculo: ICMS = R\$ R\$ 1.550.538,75; juros = R\$ 1.051.619,41; atualização monetária: R\$ 563.097,53; multa = R\$ 2.230.966,61; total = R\$ R\$ 5.396.222,30.

O sujeito passivo foi notificado por AR, no dia 29.11.2023, fl. 19, apresentando defesa tempestiva conforme documentos juntados ao E-PAT.

## **2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA**

A autuada impugna o lançamento argumentando inicialmente a ilegitimidade passiva para a cobrança de ICMS, pois o lançamento é referente serviços de valor adicionado prestado por terceiros, portanto, mesmo que se entenda pela existência de imposto a recolher, será devido por terceiros.

Quando da privatização do sistema brasileiro de telecomunicações, o legislador assegurou que a rede pudesse ser utilizada por outras empresas, que não as prestadoras de serviço de telecomunicação propriamente dito, para a prestação de serviços de valor adicionado aos usuarios destas. (Lei 9.472/97, art. 61)

Com a abertura da rede para a prestação de serviços de valor adicionado, o legislador permitiu que o usuário tivesse acesso não só aos serviços de telecomunicações prestados exclusivamente pelas concessionárias e autorizadas, mas a uma miríade de serviços prestados por empresas terceiras. Arranjo que permitiu diversos serviços, desde os saudosos disqueturismo e disqueturismo até os atuais *streaming* de música e vídeo, *download* de jogos, armazenamento na nuvem, etc.

Alega que viabiliza a seus usuários (assinantes) a contratação de serviços e facilidades adicionais prestados por terceiros, possibilidade expressa na cláusula 6.5 do contrato firmado entre a recorrente e seus assinantes - já previamente disponibilizado à fiscalização (doc. nº 05):

Que firma contratos com as empresas terceiras para que essas possam ofertar, por meio de suas redes, serviços aos assinantes da Claro S.A.. Relação bem exemplificada pelo contrato firmado pela requerente com a EMBRATEL TSAT S.A. (doc. no 06), responsável, à época, pela prestação de ampla parcela dos serviços disponibilizados:

Que apesar do lastro documental apresentado, a autoridade fiscal insiste em exigir da requerente o imposto que equivocadamente, como se verá entende devido, com base em uma única e infundada razão: sendo o assinante vinculado à requerente, a ela é feito o pagamento.

Afinal, esse é o papel do intermediário! Da mesma forma que a requerente repassa aos correios o pagamento a ela feito por seus assinantes ao contratarem o serviço de telegrama, ela recebe e repassa à Embratel TVSAT S.A. e às demais parceiras os valores arrecadados dos clientes referentes aos serviços de valor adicionado por eles prestados.

Está-se diante, não somente de hipótese na qual o tributo, flagrantemente, é indevido, mas também diante de inegável equívoco na identificação do sujeito passivo da obrigação

tributária - circunstância que, *per se*, revela patente violação ao princípio da capacidade contributiva e, em especial, a nulidade da cobrança ora combatida, também por ofensa ao art. 142, do CTN5, por equívoco na identificação do sujeito passivo.

O imposto somente pode incidir sobre o "*conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação*" (art. 60, caput da Lei no 9.472/97), sendo imprescindível que a comunicação efetivamente ocorra. "*a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação)*"<sup>7</sup>. Questão que, diga-se, já foi assentada pelo Superior Tribunal de Justiça de maneira vinculante, por ocasião do julgamento do Tema no 427 e, igualmente, pelo Supremo Tribunal Federal, ao consignar que "o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade- meio ou intermediária"<sup>3</sup> ou adicional, como as ora atuadas.

A sistemática de pagamento pelos serviços de comunicação e o repasse dos valores devidos às empresas terceiras. Ainda que o assinante possa efetuar o pagamento de forma antecipada, isto não tem o condão de alterar a hipótese de incidência definida pela Constituição para fazer com que o imposto alcance serviços que não de comunicação. Serviços de telecomunicações abarcam uma miríade de prestações que podem ser classificadas de diversas maneiras; destacando-se, dentre elas, as classificações quanto à modalidade da prestação e quanto à forma de pagamento. No caso da recorrente, está-se diante de prestações de "serviço móvel pessoal – SMP" (modalidade), carreadas na forma pré-paga (forma de pagamento). O serviço móvel pessoal corresponde ao "*serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre Estações Móveis e de Estações Móveis para outras estações*"<sup>9</sup>.

Na modalidade pré-paga de telefonia, há, tanto em termos operacionais quanto tributários, uma dissociação entre o momento do pagamento - antecipado pelo usuário - e o momento da prestação do serviço - posterior ao pagamento.

Os créditos pré-pagos, conforme expressa previsão no "*Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal na Modalidade Pré-paga*" (doc. no 05, *cit.*), destinam-se exclusivamente à contratação do serviço móvel pessoal. É ver:

Em outras palavras, os créditos pré-pagos não podem ser utilizados para contratar serviços providos por terceiros, como o são os serviços de valor adicionado e facilidades adicionais.

Que o pagamento pelos serviços de valor adicionado (VAS) e facilidades adicionais prestados por terceiros, por expressa previsão contratual, é feito na recarga seguinte à contratação. Isso é, quando o assinante contrata o serviço de terceiro, o pagamento não é feito com os créditos já ativados - uma vez que estes "*destinam-se exclusivamente à contratação de SMP*" –, mas na recarga seguinte. Assim, nesse momento, parte do valor pago será destinada às empresas terceiras, referente à prestação de serviços de valor adicionado e o restante será ativado como créditos pré-pagos para consumo com serviços de telecomunicação.

Em resumo: (i) o assinante contrata um serviço de valor adicionado (por exemplo, o *download* de um jogo) e não efetua qualquer pagamento nesse momento, ficando em débito para com a prestadora; (ii) quando sobrevém nova recarga, é abatido o valor referente ao serviço de valor adicionado contratado no ciclo de faturamento anterior; e (iii) a diferença (entre o valor de face da recarga e o valor utilizado para pagar o serviço de valor adicionado) é ativada como créditos pré-pagos passíveis de consumo exclusivamente em serviços de telecomunicação.

Por isso, é emitida uma nova nota fiscal levando à tributação justamente essa diferença, qual seja: o valor dos créditos ativados e que, necessariamente, serão consumidos em serviços de telecomunicação. E, nesse momento, também é pago o valor referente ao serviço de valor adicionado que foi anteriormente contratado pelo cliente e será repassado à empresa terceira, efetiva detentora da receita e que, enquanto tal, emite documento financeiro ao tomador, acobertando o serviço prestado.

Alega necessidade de limitação à taxa SELIC. Violação ao entendimento firmado pelo STF no julgamento do Tema no 1.062, de repercussão geral e na ADI no 442/SP, pois os juros exigidos superam, em muito, o valor que seria efetivamente devido, caso aplicada a SELIC desde a suposta inadimplência.

Alega, também, que o critério utilizado para a atualização da penalidade incorre em flagrante inconstitucionalidade, na medida em que faz incidir sobre o valor da multa aplicada encargos moratórios muito superiores àqueles devidos caso fosse empregada a variação da SELIC na atualização do valor base da penalidade.

### **3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO**

A acusação formulada pela fiscalização é que o contribuinte emitiu documentos fiscais de recargas de créditos em terminais de telefonia móvel pré-paga em valores inferiores aos das recargas realizadas nos meses de novembro e dezembro de 2018. Ação fiscal desencadeada com origem na DFE 20232500100018.

Dispositivos apontados como infringidos:

### **RICMS/RO aprovado pelo Decreto 22721/2018**

Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto no momento:

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:

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;

**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.

### **PENALIDADE LEI 688/96**

**Art. 77.** As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: **(NR Lei nº 3583, de 9/7/15 –efeitos a partir de 01/07/15)**

IV - infrações relacionadas ao pagamento, retenção ou apuração do ICMS: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

a) multa de 90% (noventa por cento):

4. 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; e

A questão ora em análise, se refere à cobrança de diferença de ICMS por ter o sujeito passivo levado à tributação base de cálculo inferior ao valor das recargas de celulares pré pagos habilitados em Rondônia.

A autuada argumenta se tratar de **SVA** – Serviços de Valor Adicionado, prestados por outras operadoras, e que tais serviços não se enquadram no conceito de serviços de

telecomunicações.

Vejamos o que diz a legislação a Lei 9472/97, que regula os serviços de telecomunicações no Brasil.

*Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.*

*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.*

*§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.*

Pois bem! Dos dispositivos antes reproduzidos, extrai-se que, embora esteja relacionado com os serviços de telecomunicações, o SVA não se confunde com ele. Os Serviços de Valor Agregado-SVA são produtos oferecidos por terceiros, que utilizam as empresas de telecomunicações para alcançar seus consumidores. De uma infinidade, podemos citar: streaming de vídeo ou música, armazenamento de arquivos em nuvem, notícias, finanças, utilidades. Etc.

As prestadoras de SVA utilizam o *billing*, faturamento e arrecadação dos valores relativos aos serviços de valor adicionado da empresa de telecomunicações, que recebem por isso. Há também, a possibilidade da concessionária de serviços de telecomunicações comercializar o SVA ou qualquer outro agregado ao serviço (ADI 6199).

Em relação aos SVA, por não serem serviços de telecomunicações, como diz a Lei 9472/97, entendo estarem fora do campo de incidência do ICMS.

*O Supremo Tribunal de Justiça- STJ (TEMA 427) firmou a seguinte tese: A incidência do*

*ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96). 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.*

No caso em apreciação, a autuação recaiu sobre a diferença verificada entre o valor das recargas de celular pré pago/serviço móvel pessoal-SMP e o valor levado à tributação. A defesa alega que as diferenças se tratam de SVA de terceiros, que são descontados do consumidor a partir da segunda recarga.

A questão é que a impugnante não trouxe aos autos documentos que comprovem as alegações. A reclamante não demonstrou ao fisco de forma inequívoca, o que seria serviço de telecomunicação e serviço de valor adicionado-SVA.

Por fim, contra as argumentações da impugnante tem a questão da inoponibilidade ao fisco das convenções particulares acerca da responsabilidade pelo pagamento de tributos (art. 123 do CTN). No caso, os contratos não podem alterar fato gerador previsto na norma. Nas recargas de celular ocorre o fato gerador do ICMS **quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário,** (art. 2º, VII, § 4 do RICMS), portanto, o pagamento deve ser suportado pelo autuado, que praticou o fato gerador.

Também, dispõe o RICMS/RO que a base de cálculo da prestação é o valor da recarga (art. 15, III)...

À época dos fatos o dispositivo vigente para aplicação dos juros determinava que os juros de mora, após atualização monetária nos termos do artigo 46, seriam cobrados à razão de 1% ao mês ou fração, vigente até 31.01.2021. A atualização pela taxa SELIC teve início a partir de 01.02.2021, portanto, os cálculos estão conforme o que determinava a norma vigente. Vale dizer que tal norma em nenhum momento teve sua constitucionalidade questionada em concreto, sendo vedado ao órgão julgador declarar sua inconstitucionalidade (art. 90 da Lei 688/96).

Assim, os juros foram calculados de forma mista: 1% ao mês até 31.01.2021 e fator SELIC

a partir de 01.02.2021.

*Lei 688/96:*

*Art. 46-A. O valor do crédito tributário não quitado na data do vencimento será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento até o último dia do mês anterior ao do pagamento. (NR dada pela Lei 4952/21 – efeitos a partir de 1º.02.21)*

*Redação original: Art. 46-A. O crédito tributário que não for pago até o dia fixado pela legislação tributária, exceto o decorrente de multa de mora, após atualização monetária nos termos do artigo 46, será acrescido de juros de mora, não capitalizáveis, de 1% (um por cento) ao mês ou fração. (AC pela Lei nº 3583, de 9 de julho de 2015 - efeitos a partir de 01/07/15)*

Sobre o critério utilizado para a atualização da penalidade, se aplicam os mesmos fundamentos referente ao cálculo dos juros, no que concerne à alegação de inconstitucionalidade.

*Lei 688/96:*

*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. (NR dada pela Lei 4952/21 – efeitos a partir de 1º.02.21)*

Diante dos fundamentos, a autuação deve ser mantida integralmente.

#### **4 – CONCLUSÃO**

De acordo com o previsto no artigo 15, I, da Lei 4.929 de 17 de dezembro de 2020 e, no uso da atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **PROCEDENTE** a ação fiscal e declaro devido o crédito tributário no valor de R\$ 5.396.222,30 (Cinco milhões, trezentos e noventa e seis mil, duzentos e vinte e dois reais e trinta centos), devendo o mesmo ser atualizado até a data do pagamento.

#### **5 – ÓRDEM DE INTIMAÇÃO**

Fica o sujeito passivo intimado a recolher o crédito tributário devido no prazo de 30 (trinta)

dias, a contar da ciência deste, garantido o direito de apresentar Recurso Voluntário à Câmara de Julgamento de Segunda Instância, no mesmo prazo, conforme artigo 134, da Lei 688/96, sob pena de inscrição em Dívida Ativa do Estado e consequente execução fiscal.

Notifiquem o advogado **ANDRÉ** OAB/SP no e-mail  
intimacoesbh@sachacalmon.com.br, conforme pedido expresso.

*Porto Velho, 30/06/2024 .*

**EDUARDO DE SOUSA MARAJO**

**JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA**



Documento assinado eletronicamente por:

**EDUARDO DE SOUSA MARAJO, Auditor Fiscal, :**

Data: **30/06/2024**, às **18:15**.

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