



**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 N°:** 20242700100018

**DATA DA AUTUAÇÃO:** 25/01/2024

**CAD/CNPJ:**

**CAD/ICMS:** 00000003664724

**DECISÃO PROCEDENTE N°: 2024/1/438/TATE/SEFIN**

1) Telecomunicação. Serviço móvel pré-pago. Emissão de nota sem contemplar a totalidade do valor da recarga paga pelo usuário. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. 3.1) As NFST's emitidas pelo sujeito passivo não contemplaram o valor total da recarga. 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. 3.4) O Convênio ICMS 55/05 determina que a nota fiscal corresponda ao valor total carregado. 4) Auto de infração julgado procedente.

## **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 caso em tela foi precedido de prévia notificação feita ao sujeito passivo, visando a autorregularização da diferença a menor na apuração e recolhimento de ICMS vinculado a recargas de "pré-pago". Instado, em processo apartado, o sujeito passivo manifestou que:

*"oferece a seus clientes a possibilidade de contratação de outros*

*serviços que não de telecomunicações (conteúdo digital, música, streaming de vídeos, etc) os quais são providos por terceiros ou pela Claro, oferecendo a opção desses serviços serem pagos nas faturas de serviços da Claro na hipóteses de contratação por clientes pós-pagos ou na recarga seguinte à contratação de tais serviços, no caso de clientes pré-pagos. Assim, o valor pago pelo cliente por ocasião da recarga seguinte destina-se parte para pagamento dos serviços não telecom anteriormente contratados e parte para aquisição de créditos pré-pagos (recargas) os quais serão ativados e consumidos exclusivamente na prestação de serviços de telecomunicações. As notas fiscais emitidas correspondem aos valores pagos destinados à aquisição de créditos pré-pagos de telecomunicações (recargas) e são emitidas no momento de sua ativação conforme Convênio ICMS 55/05”*

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 processo teve termo de início com ciência do contribuinte em 08/01/2024 e o auto de infração foi lavrado em 25/01/2024, com ciência do sujeito passivo em 29/01/2024.

A ação fiscal descreveu a infração no corpo do auto com o seguinte teor: “*emitiu documentos fiscais relativos a recargas de créditos em terminais de telefonia móvel pré-paga com valores inferiores aos das recargas efetivamente realizadas gerando uma diferença de recolhimento do ICMS. Capitulou a infração/penalidade com base no artigo 77, inciso VII, alínea g-2 da Lei 688/1996. Indicou, ainda, como justificativa os artigos 2º, inciso VII, § 4º e 15, inciso III do RICMS; artigo 458, inciso II do Anexo X do RICMS.*

#### *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\$ 22.331.631,28.

Multa: R\$ 19.769.067,69.

Juros: R\$ 11.209.375,67.

At. Monetária: R\$ 5.848.121,19.

Total: R\$ 59.158.195,83.

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 relata, inicialmente, seu entendimento sobre o auto de infração lavrado e seu histórico com abrangência do procedimento fiscal de monitoramento que indicou a infração apurada pelo fisco e a possibilidade de contestação ou de autorregularização sem a imposição de penalidade.

Nesse contexto, tem relevância o argumento de que a penalidade de multa se deu pelo artigo 77, inciso VII, alínea g-4 da Lei 688/1996, com imputação de multa correspondente a 90% do valor do imposto (entendimento com base no relatório fiscal, já que no corpo do auto, nos demonstrativos de planilhas e na composição dos números do crédito tributário a penalidade de multa reflete a incidência de multa de 20% sobre o valor atualizado da diferença entre os créditos pré-pagos e as notas fiscais emitidas).

E também o entendimento da defesa a respeito de o fisco relatar no procedimento de monitoramento que *"no serviço de telefonia móvel na modalidade pré-paga, o fato gerador está definido no momento da venda do crédito ao usuário pela integralidade do seu valor, não cabendo alterar tais características do lançamento tributário por conta de operações posteriores de uso do crédito"*. Por esta assertiva, a defesa transcreveu que *"não houve qualquer oposição, por parte da Autoridade Fiscal, quanto às informações prestadas pela contribuinte sobre a materialidade das prestações ora discutidas"*; repisando que a autoridade fiscal *"afirma a categoricamente que tais características não podem alterar o lançamento por si lavrado, uma vez que o tributo é devido a partir do momento em que os créditos são ativados [no] celular"*.

Acerca do fato, expõe que *"a diferença autuada (apurada pelo fisco) não decorre da ativação de créditos e nem, muito menos, da prestação de serviços de telecomunicação. Referidas parcelas decorrem, na verdade, da prestação de serviços de valor adicionado (SVA) na modalidade pré-paga"*, ressaltando que o valor do auto de infração *"busca exigir ICMS sobre serviços de valor adicionado (SVA) alheios à incidência do imposto"*.

Indica que a Constituição Federal prevê o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, o que veda qualquer expansão de entendimento para além disso, e completa a definição de comunicação como sendo uma transmissão de mensagem, isto é, *"uma atividade por meio da qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código (fala escrita, sinais, et caterva), uma proposição"*.

Menciona que para a execução dos serviços de comunicação existem serviços conexos que

são preparatórios, acessórios ou intermediários que já foram afastados da incidência do ICMS pelo STJ e STF.

Feitas as explicações teóricas, descreve os procedimentos adotados pelo contribuinte em relação à tributação do ICMS, conforme a diante expostos.

Dito pela defesa: “na modalidade de telefonia móvel pré-paga, o ICMS deve ser recolhido de forma antecipada por ocasião da disponibilização dos créditos ao usuário final, o que ocorre no momento da sua ativação pela empresa de telecomunicação, conforme determina a Cláusula Primeira c/c §1º do Convênio ICMS 55/05 [1]”. **(Ressalto que o parágrafo primeiro da cláusula primeira do Convênio 55/05, transcrito pela defesa, está com texto desatualizado desde maio de 2018).**

E ainda:

*Desse modo, quando ocorre a ativação de créditos, a Companhia deve emitir a respectiva Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), oportunidade em que deverá recolher o ICMS incidente sobre o valor dos créditos de telecomunicações disponibilizados.*

*Os créditos pré-pagos de telecomunicações adquiridos pelos clientes são ativados exclusivamente para o consumo desses serviços, conforme expressamente previsto na cláusula 6.3 do Contrato de Prestação do Serviço Móvel na Modalidade Pré-paga em anexo [2].*

Informa que o contribuinte acata a imposição do Convênio ICMS 55/05, § 1º da Cláusula Primeira, acerca da presunção da ocorrência da prestação de serviços de telecomunicação quando da recarga de créditos e, portanto, existente o fato gerador do imposto. E, por conseguinte, emite a nota fiscal de serviço de telecomunicação (NFST) e leva à tributação a integralidade do crédito correspondente à recarga feita pelo usuário.

Ocorre que, após o procedimento inicial da recarga integralmente tributada pelo ICMS, a operadora oferta serviços adicionais de não telecomunicação, que por sua vez, caso adquiridos pelo usuário, serão debitados da recarga seguinte.

Dito pela defesa:

*Dessa forma, o pagamento pelos serviços de valor adicionado (VAS) e facilidades adicionais é feito na recarga seguinte à contratação. Isso é, quando o assinante contrata o serviço de valor adicionado, 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.*

E finaliza a explicação informando que a operadora emite nota fiscal referente apenas ao valor específico da recarga que será utilizado em serviço de telecomunicação, abatido, portanto, o valor de outros serviços adquiridos anteriormente pelo usuário.

Ligado ao mesmo tema, mas sob uma outra circunstância, a defesa explica a contratação de plano pré-pago (Claro Pré-Pago Toda Hora) no qual fazem parte do pacote serviços adicionais de não comunicação (Claro Notícias + Claro Banca). Apesar de não dito explicitamente pela defesa, dado o raciocínio até então apresentado, há que se entender que dentro da aquisição da oferta do pré-pago, os acessórios inclusos no plano não tiveram tributação pelo sujeito passivo.

A defesa apresenta detalhes dos Convênios 115/2003 e 201/2017. Pelo Convênio 115, “*as informações constantes nos documentos fiscais devem constar nos arquivos: (i) Mestre de Documento Fiscal, com informações básicas do documento fiscal; (ii) Item de Documento Fiscal, com detalhamento das mercadorias ou serviços prestados; (iii) Dados Cadastrais do Destinatário do Documento Fiscal, com as informações cadastrais do destinatário do documento fiscal; e (iv) Identificação e Controle, com a identificação do contribuinte, resumo das quantidades de registros e somatório dos valores constantes dos arquivos de que tratam os incisos I a III do “caput” da Cláusula Quarta.*”

Com base nesses indicativos, o contribuinte apresentou os valores informados nas notas fiscais emitidas para o serviço de telecomunicação. Sublinhado pela defesa, “*nesses arquivos, somente constam as informações contidas nas notas fiscais.*”

Em seguida a defesa expõe que, pelo Convênio 201/2017, elabora-se “*um Arquivo de Fatura, contendo informações relativas às faturas comerciais cujos valores superem os respectivos documentos fiscais emitidos.*” Então, são faturados aos clientes tantos os serviços de telecomunicação quanto os demais serviços adicionados, de não comunicação.

Em suma, o sujeito passivo gera fatura que compreende o valor total pago pelo consumidor a título de recarga, conforme entendimento do Convênio 201/2017, e emite nota fiscal específica dos valores de telecomunicação (sem serviços adicionais) com base nos dispositivos do Convênio 115/2003.

Noutro tema, questiona a alíquota de 35% cobrada pelo auto de infração. Em suas palavras: “*há que se considerar ainda a limitação da alíquota utilizada ao máximo de 17,5%, vigente à época dos fatos autuados.*” Isto porque, pela tese da defesa, não se estaria cobrando ICMS sobre serviço de telecomunicação, mas sim serviços de não comunicação, que se sujeitariam à alíquota modal de 17,5%.

Ainda, interpreta que a decisão proferida no RE nº 714.139/SC – Tema de repercussão geral nº 745, qualificou o serviço de telecomunicação como sendo essencial e, sendo assim, não deveria ter alíquota superior a dos demais produtos afetados pela tributação de alíquota normal. Tendo a decisão modulado os efeitos para a partir de 2024 e sendo o auto lavrado neste ano, a ação fiscal deveria acatar o teor do entendimento judicial.

Ataca os cálculos de juros e atualização monetária feitos pelo auto de infração, invocando posicionamento do STF que veda que Estados-Membros utilizem fatores superiores aos que são utilizados pela União, no caso, limitados os acréscimos, tão somente, à variação da taxa SELIC, o que não foi o caso do auto de infração.

Por fim, contesta a valoração da multa. Tendo por base a escrita do Relatório Circunstanciado feito pela ação fiscal, informa que a penalidade se daria pelo enquadramento do artigo 77, inciso VII, alínea g-4 da Lei 688/1996, com multa de 90% sobre o valor do imposto, que seria a capitulação do artigo 77, inciso VII, alínea b-2, o que determinaria a nulidade do auto de infração, por erro de fundamentação. Outrossim, demonstra que, mesmo com a aplicação da multa de 20%, o valor apostado no auto de infração foi

superior aos 20% indicado pela lei.

E pede:

Pela inexistência da exigência fiscal e extinção do crédito tributário.

Sucessivamente, pela diminuição da alíquota incidente (17,5%). E, subsidiariamente, sejam ajustados os valores de juros, atualização monetária e da multa.

### 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), tal como capitulado pela ação fiscal:

*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 oposição no processo um 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, e que a nota fiscal a ser emitida deve contemplar o valor total da recarga.

Além das transcrições já expostas do RICMS, assim prevê a 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.*

E referente à vinculação da nota fiscal com o valor total da recarga, através da redação do Convênio ICMS 30/2018, que alterou o Convênio ICMS 55/2005, tem-se:

***Cláusula primeira*** O § 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 55/05, de 1º de julho de 2005, passa a vigorar com a seguinte redação:

***“§ 1º Para os fins do disposto no inciso II do caput dessa cláusula, no momento da disponibilização dos créditos deverá ser enviado ao usuário o link de acesso à nota fiscal, que deverá ser emitida pelo valor total carregado.”***

E o Convênio ICMS 55/2005 dispõe, exatamente, **“sobre os procedimentos para a prestação pré-paga de serviços de telefonia.”**

Portanto, apesar de bem justificada a tese da defesa, não vejo como plausível que administrativamente seja aceito o afastamento de um regramento que vai além da esfera legislativa do estado de Rondônia, com base no Convênio que rege o serviço de telecomunicação pré-pago e a redação dada pela Lei Complementar 87/1996.

No entanto, em que pesem os fatos até aqui abordados, a defesa evidenciou entendimento judicial acerca do afastamento do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, bem como uma demonstração detalhada sobre sua escrita a seguir analisada detalhadamente.

### 3.1 - DOS PROCEDIMENTOS DE TRIBUTAÇÃO ADOTADOS PELO SUJEITO PASSIVO

A defesa indica que o contribuinte, ao comercializar recarga inicial de crédito para o serviço de telefonia pré-pago, efetua a tributação integral do valor recebido. Em seguida, conforme aquisição do usuário de serviços adicionais não comunicação, abate das próximas recargas de créditos os valores correspondentes aos referidos serviços e, então, oferece à tributação apenas o restante do valor da recarga que será utilizada no serviço de telecomunicação.

Por óbvio, esse procedimento está contrário à determinação da legislação tributária. A redação do parágrafo 1º da cláusula primeira do Convênio ICMS 55/05, que como dito, dispõe, sobre os procedimentos para a prestação pré-paga de serviços de telefonia determina que:

***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:*

*I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;*

*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.*

**§ 1º 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, que deverá ser emitida pelo valor total carregado.**

Aliás, consta na escrita da defesa a transcrição deste mesmo dispositivo do Convênio ICMS 55/05, só que sem a atualização da nova redação do parágrafo 1º, que está vigente desde 01/05/2018.

Além da transcrição desatualizada do Convênio ICMS 55/05, motivado por esta mesma deficiência, a defesa argumentou que “*na modalidade de telefonia móvel pré-paga, o ICMS deve ser recolhido de forma antecipada por ocasião da disponibilização dos créditos ao usuário final, o que ocorre no momento da sua ativação pela empresa de telecomunicação, conforme determina a Cláusula Primeira c/c §1º do Convênio ICMS 55/05*”. E relata que informou, no procedimento anterior do monitoramento fiscal, que “*as notas fiscais emitidas correspondem aos valores pagos destinados à aquisição de créditos pré-pagos de telecomunicações (recargas) e são emitidas no momento de sua ativação conforme Convênio ICMS 55/05*”.

Por todo o exposto, não há espaço para entendimento favorável ao argumento da defesa. Não está correta a afirmação do contribuinte acerca da regularidade de seus procedimentos em face do Convênio reclamado por ele mesmo em seu favor.

### 3.1.2 – SOBRE A NATUREZA DO SERVIÇO PRÉ-PAGO

Noutro norte, mas ainda na mesma abordagem dos procedimentos do contribuinte, o que se observa da leitura dos argumentos da defesa, é que a operadora, apesar de comercializar serviços na modalidade pré-paga - definida como sendo forma de pagamento que se refere à aquisição antecipada de créditos destinados à fruição de serviços (§ 2º do artigo 61 da Resolução 632/2014 da Anatel) - apresenta uma realidade diversa, afinal, está explicitado que a operadora de serviços, em relação aos valores tidos como não tributados pelo fisco, primeiro disponibiliza o serviço e depois efetua a cobrança, o que foge da concepção da modalidade do serviço pré-pago.

Aparentemente não se está cumprindo o regramento determinado pela legislação comercial que regula os serviços de telecomunicação, porém, o desajuste contratual entre os particulares não pode se opor à determinação da legislação tributária e ser motivo de diminuição de pagamento do imposto devido.

### 3.1.3 – DO CONTRATO ENTRE A CLARO E O USUÁRIO CONSUMIDOR DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO

Dito pela defesa, temos:

*Desse modo, quando ocorre a ativação de créditos, a Companhia deve emitir a respectiva Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), oportunidade em que deverá recolher o ICMS incidente sobre o valor dos créditos de telecomunicações disponibilizados.*

*Os créditos pré-pagos de telecomunicações adquiridos pelos clientes são ativados exclusivamente para o consumo desses serviços, conforme expressamente previsto na cláusula 6.3 do Contrato de Prestação do Serviço Móvel na Modalidade Pré-paga.*

Cláusula 6.3:

*Os créditos destinam-se exclusivamente à contratação do SMP, cujos valores são divulgados através dos Planos de Serviços da CLARO.*

Novamente observo a impropriedade no argumento da defesa ao defender que os créditos pré-pagos destinam-se exclusivamente à contratação do SMP. Acrescento às transcrições do contrato (apresentado em anexo pela defesa) o item 6.4, onde se tem que:

*6.4 O VAS e as Facilidades Adicionais providos por terceiros não poderão ser contratados mediante utilização dos créditos pré-pagos.*

Há duas observações pertinentes: a primeira em relação ao que seria o SMP (afinal, conforme definido em contrato, os créditos destinam-se exclusivamente à contratação do SMP). Conforme Resolução 477/2007 da Anatel, temos:

*Art. 4º Serviço Móvel Pessoal - SMP é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre Estações Móveis e de Estações Móveis para outras estações, observado o disposto neste Regulamento.*

Ora, se os créditos pré-pagos só podem ser utilizados exclusivamente à contratação do SMP e sendo este definido como um serviço de telecomunicação, o entendimento lógico é de que o total dos créditos comercializados é o valor que deveria corresponder à base de cálculo do ICMS.

E a segunda observação corrobora o entendimento aqui exposto. Pelos dizeres do item 6.4, os serviços adicionados não podem ser contratados mediante a utilização dos créditos pré-pagos.

Repetindo o entendimento já escrito por esta análise de julgamento, o desajuste contratual entre os particulares não pode se opor à imposição das normas tributárias e ser motivo de diminuição de

pagamento de tributo devido.

Não ignoro a escrita da defesa:

*Dessa forma, o pagamento pelos serviços de valor adicionado (VAS) e facilidades adicionais é feito na recarga seguinte à contratação. Isso é, quando o assinante contrata o serviço de valor adicionado, 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.*

Porém, não entendo como defensável o argumento de que uma recarga feita por um usuário consumidor de serviço de telecomunicação pré-pago, não seja um crédito pré-pago. Tal como indicado pelo parágrafo 2º da Resolução 632/2014 da Anatel, **“a forma de pagamento pré-paga se refere à aquisição antecipada de créditos destinados à fruição de serviços.”**

Consolidando a análise, o próprio contrato da Claro apresentado pela defesa, diz que:

*13.1 VAS e as Facilidades Adicionais são aqueles que acrescentam novas utilidades ao SMP, relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, tais como nas situações de serviço de provimento de acesso à internet, SMS, MMS, aquisição de serviços de música, jogos, vídeos, imagens, sem se limitar a essas hipóteses, conforme a legislação e regulamentação vigentes, devendo ser contratado por meio de acesso aos canais de relacionamento da CLARO. O VAS não constitui serviço de telecomunicações e não se confunde com o SMP.*

Noutro 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.

Nesse contexto, há que se entender que sobre o valor transacionado do fornecimento do crédito de recarga está embutido, integralmente, o imposto estadual (ICMS) sobre essa comercialização, afinal, a operadora não faz nenhuma diferenciação de preço para o usuário 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 dessa constatação, cabe a pergunta sobre o recebedor do valor do tributo pago pelo consumidor: o Estado ou a operadora prestadora dos serviços? Não parece crível que o imposto pago pelo usuário fique em posse da operadora, ao invés de ser repassado ao Estado.

### 3.1.4 – SOBRE OS PLANOS PRÉ-PAGOS COM SERVIÇOS ADICIONADOS INCLUSOS

A defesa relata a especificidade do Plano “Claro Pré-Pago Toda Hora”, no qual são oferecidos serviços não telecom, Claro Notícias e Claro Banca, chamados de ofertas, mas com discriminação de valores que fazem parte do pacote.

Para o caso, adoto o mesmo entendimento aqui já apresentado: o crédito pré-pago, conforme

descrição da própria defesa, está vinculado a serviço de telecomunicação e, portanto, deve corresponder ao valor da base de cálculo do ICMS. A operadora, ao ofertar serviços adicionais, deveria fazê-los como inclusos no preço do crédito do serviço de telecomunicação, já que, apesar de não se ter evidenciada uma venda casada, não existe a opção do consumidor adquirir tão somente o serviço de telecomunicação pelo preço que este é discriminado na oferta do pacote.

### 3.1.5 – SOBRE OS CONVÊNIOS 115/2003 e 201/2017

Apesar de bem apresentados os argumentos da defesa, entendo que nenhum dos textos dos referidos Convênios se sobrepõe à clareza do Convênio 55/05, que dispõe sobre os procedimentos para a prestação pré-paga de serviços de telefonia, e determina expressamente que a nota fiscal seja emitida pelo valor total carregado.

### 3.1.6 – SOBRE A ALÍQUOTA DE 17,5%

A defesa entende que os serviços que não foram ofertados à tributação do ICMS e que estão sendo cobrados pelo auto de infração devem ser tributados pela alíquota generalista de 17,5%, já que são serviços de não comunicação.

Por certo isso não é possível.

Primeiro porque a descrição de muitos desses serviços estão abrangidos pela imunidade tributária e o fisco não poderia, sob nenhuma incidência de alíquota, tentar qualquer cobrança de tributo (livros e jornais).

Além disso, conforme depreendido do arcabouço legal que se aplica à tributação das recargas de créditos pré-pagos, a compreensão detalhada por esta análise conduz à conclusão de que todo o valor referente ao crédito comercializado pela operadora, referente a planos de celular pré-pago, deve ser tratado como destinado à telecomunicação e, portanto, tributado como tal, prevalecendo, assim, a alíquota vigente à época dos fatos geradores abrangidos pelo período de fiscalização.

Sob outra ótica, mas com o mesmo pedido de aplicação da alíquota de 17,5%, a defesa invoca os efeitos do RE nº 714.139/SC – Tema de repercussão geral nº 745, que atribuiu a essencialidade do serviço de telecomunicação e determinou a aplicação da alíquota modal incidente sobre os serviços e produtos gerais. Tendo sido feita a modulação de efeitos para a partir de 2024 e sendo o auto de infração lavrado neste ano, a defesa, apesar de não ter ajuizado ação sobre o tema, reclama para que fosse atendida a imposição da alíquota de 17,5%.

Contudo, essa não é a interpretação da modulação para o caso concreto, já que os fatos geradores vinculados ao auto de infração se referem aos anos de 2019 e 2020. Para o caso, determina o artigo 144 do CTN:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Portanto, não vejo espaço para aceitação da tese da defesa, devendo ser considerada correta a cobrança da alíquota de 35%, vigente à época do fato gerador.

### 3.1.7 – SOBRE O CÁLCULO DOS JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

A defesa apresenta com clareza o posicionamento do STF que veda que Estados-Membros utilizem fatores superiores aos que são utilizados pela União, no caso, limitados os acréscimos, tão somente, à variação da taxa SELIC, o que não foi o caso do auto de infração.

O entendimento sobre a decisão judicial é, de fato, tão aceito, que o estado de Rondônia alterou a sistemática de incidência dos juros e atualização monetária a fim de seguir rigorosamente o que foi

definido pelo STF, ou seja, desde 01 de fevereiro de 2021, somente incidem os acréscimos referentes a taxa SELIC, que englobam os juros e a atualização monetária.

Contudo, dada a normativa vigente no estado de Rondônia, para impostos vencidos e não pagos anteriormente à 31 de janeiro de 2021, devem incidir a atualização monetária com base na UPF/RO e os juros de 1% ao mês até essa data e, somente após 31 de janeiro de 2021 é que os acréscimos sobre o imposto não pago devem ser calculados apenas pela variação da SELIC.

Portanto, nem o autor da ação fiscal e nem o julgador que ora analisa o auto de infração, poderiam aplicar entendimento contrário à legislação vigente, em específico, o detalhamento da rotina de cálculo é definido pela IN 04/2021 GAB/CRE:

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.

4. os juros de mora calculados a partir de 1º de fevereiro de 2021 serão a SOMA das taxas acumuladas mensais da SELIC (cadastradas como parâmetro pela GEAR ou adquiridas diretamente do Banco Central do Brasil - <https://www.bcb.gov.br/htms/selic/selicacumul.asp?frame=1>), aplicadas a partir do mês subsequente ao do vencimento do lançamento até o mês antecedente ao do pagamento, acrescidos de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

4.1. O sistema deverá armazenar como "taxa" apenas os 6 dígitos decimais significativos do fator divulgado pelo Banco Central do Brasil, convertendo os fatores em taxa de juro mensal por meio da fórmula " $((\text{fator} - 1) \times 100)$ ".

### 3.1.8 – SOBRE A PENALIDADE DE MULTA APLICADA PELO AUTO DE INFRAÇÃO

A defesa se apega à escrita do relatório fiscal onde, referente à multa, houve a informação de se tratar o caso como sendo vinculado ao artigo 77, inciso VII, alínea g-4 da Lei 688/1996, com valoração de 90% sobre o imposto devido. A par disso, no corpo do auto de infração tem-se o indicativo de a multa ser de 20% do valor da operação, bem como a expressa capitulação da penalidade dada pelo artigo 77, inciso g-2 da Lei 688/1996. E a planilha demonstrativa do crédito tributário constituído também foi confeccionada com o cálculo da multa baseado em 20% do valor da operação (atualizado pela UPF), tal como previsto pela 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.*

Pelos fatos, entendo que as peças acessórias possuem um erro de fato ao citar erroneamente o enquadramento da penalidade de multa. No entanto, tendo sido informada, expressamente, a correta capitulação da multa no auto de infração, coadunando com a descrição da infração detalhada pela ação fiscal, bem como estando corretos os cálculos advindos desta capitulação, afasto a tese de nulidade reclamada pela defesa.

#### 4. CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE**, sendo devido o valor de R\$ 59.158.195,83.

#### 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 40% sobre o valor da multa, garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo, sob inscrição do débito em dívida ativa.

Porto Velho, 16 de julho de 2024.

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

[1] *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:*

*I - para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;*

*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.*

*§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.*

[2] *Os créditos destinam-se exclusivamente à contratação do SMP, cujos valores são divulgados através dos Planos de Serviços da CLARO.*



Documento assinado eletronicamente por:

**RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT,** ;

Data: **16/07/2024**, às **11:47**.

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