



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

SUJEITO PASSIVO: OI S.A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20242700100028

DATA DA AUTUAÇÃO: 06/03/2024

CAD/CNPJ: 76.535.764/0323-47

CAD/ICMS: 00000000963011

DECISÃO PROCEDENTE Nº: 2024/1/590/TATE/SEFIN

1) Telecomunicação. Serviço móvel pré-pago. Emissão de nota com valor inferior ao da recarga paga pelo consumidor. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração não ilidida. 3.1) O fato gerador do ICMS nos serviços pré-pagos se dá pelo fornecimento dos créditos ao usuário. 3.2) O ICMS está incluso no valor da operação da recarga. 3.3) 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 duas notificações feitas ao sujeito passivo, visando a autorregularização da diferença constatada a menor na apuração do imposto vinculado a recargas de “pré-pago”. Em resposta, segundo relatório da ação fiscal, o contribuinte, discordando do entendimento do fisco, assim se expressou:

“as aquisições de créditos em reais ‘OI Multiuso’ não se confundiam com as prestações de serviços de telefonia pré-paga. Isso porque as recargas em reais ‘OI Multiuso’ não se limitavam a créditos telefônicos

(viabilizadores da comunicação), já que poderiam ser utilizadas pelos usuários de telefonia da melhor maneira que lhes conviessem, inclusive como meio de pagamento para downloads de músicas, jogos e imagens, além de fruição de serviços de terceiros, bem como para pagamento de cobranças contratuais por serviços meramente administrativos.”

Diante dos fatos, iniciou-se o processo deste auto em análise, que teve termo de início com ciência do contribuinte em 14/02/2024, com auto de infração foi lavrado em 06/03/2024, e ciência do sujeito passivo em 19/03/2024.

Dito em relatório fiscal, a fiscalização destacou que a auditoria foi realizada sobre a movimentação da empresa OI MÓVEL S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, CNPJ 05.423.963/0007-07 e IE 1180631, que foi incorporada pelo sujeito passivo que consta no auto de infração.

A ação fiscal descreveu a infração no corpo do auto com o seguinte teor: “(...) *emitiu documentos fiscais referentes a operação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade pré-paga de telefonia móvel, consignando valores inferiores aos das recargas de créditos disponibilizados aos seus usuários. O contribuinte utilizou base de cálculo inferior à prevista na legislação tributária.*”

Pela planilha de “cálculo da diferença da base de cálculo e do ICMS devido” apresentada pelo fisco, constata-se que a constituição do crédito tributário lançado pelo auto de infração se referiu à diferença entre o total dos carregamentos de créditos, deduzidos das rubricas (constantes apenas nas faturas) “adiantamento recarga”, “taxa adiantamento recarga” e “multa por atraso”, e a base de cálculo informada pelo contribuinte.

A infração/penalidade foi capitulada com base no artigo 77, inciso VII, alínea “g-2” da Lei 688/1996. Foi indicada, também, como justificativa para a lavratura do auto, o artigo 17, VII, § 1º e artigo 18, III da Lei 688/1996; c/c artigo 2º, VII, § 4º e artigo 15, III do RICMS; e artigo 458, II do Anexo X do RICMS.

RICMS

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;

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.

LEI 688/1996:

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.

O crédito tributário lançado foi de:

ICMS: R\$ 12.176.366,08.

Multa: R\$ 10.885.594,72.

Juros: R\$ 7.551.110,81.

At. Monetária: R\$ 3.340.469,03.

Total: R\$ 33.953.540,64.

Constam no processo, juntados pelo fisco, decisões judiciais que abordam o tema favoravelmente à tese da acusação fiscal, bem como relatórios e planilhas que detalham o procedimento fiscal e a composição do crédito tributário.

2. DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Inicia afirmando que a fiscalização pretende tributar serviços de valor adicionado, que não são serviços de comunicação. Porém, decorrente do entendimento do fisco de que, independentemente da forma de consumo dos créditos, o valor a ser tributado deve corresponder ao total das recargas feitas pelos usuários, foi lavrado o presente auto de infração.

A partir disso, faz as seguintes abordagens sobre os fatos:

2.1 – NULIDADE POR CONTA DE MANDADO DE SEGURANÇA

Reclama que o fisco não poderia ter efetuado o lançamento do crédito tributário do auto de infração por conta de Mandado de Segurança (MS 00120040178748), no qual o TJ/RO decidiu pela

impossibilidade de exigência do ICMS sobre “serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação em aparelhos de telefonia móvel.”

Exposto pela defesa, “o Estado de Rondônia só pode cobrar ICMS sobre o serviço de comunicação propriamente dito, independentemente se o cliente que o utilizou tem plano de telefonia pré-pago ou pós-pago.”

2.1 – DA DECADÊNCIA REFERENTE ÀS OPERAÇÕES ANTERIORES A 19/03/2019

Informa que a Impugnante somente foi cientificada sobre o auto de infração em **19.03.2024**, sendo então, imperioso, o reconhecimento da decadência das parcelas apuradas no período anterior a **19.03.2019**, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

2.2 – SOBRE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

Transcreve a definição do fato gerador do serviço de comunicação dada pela Lei Complementar 87/96 (artigo 2º, inciso III):

O imposto incide sobre: prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Com base nisso, entende serem afastadas da tributação do ICMS outras receitas decorrentes dos chamados Serviços de Valor Adicionado, dado não estarem no campo de incidência do imposto estadual.

Cita, em seu favor:

(1) Acórdão proferido pelo STJ:

Tema 427/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.

(2) Consulta nº 73/2006, emitida pela Receita Federal:

“não são receitas decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações” e, assim, afastou a inclusão de tais receitas na sistemática de apuração do PIS/COFINS pelo regime cumulativo.

(3) Lei Geral de Telecomunicações (artigo 61, § 1º):

Serviço de valor adicionado NÃO constitui serviço de

telecomunicações.

2.2 – SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE RECARGA – COMPATIBILIZAÇÃO DO CONVÊNIO 55/05 À CF

A defesa aponta o que seria a base legal utilizada pelo fisco para a lavratura do auto de infração.

Descreve que a Lei Complementar 87/96, ao tratar do serviço de comunicação, prestado mediante ficha, cartão ou assemelhado, determina como momento de ocorrência do fato gerador do ICMS o fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Referente ao Convênio 55/05, transcreve:

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.

Apesar das expressões claras dos dispositivos legais, incorporados pela legislação do estado de Rondônia, diz a defesa que esta interpretação resulta na tributação integral pelo ICMS do valor dos créditos de recargas em qualquer tipo de utilização, mesmo que não sejam em serviços de comunicação.

Aponta, em relação aos fatos:

(i) o avanço tecnológico expressivo da última década, que ampliou sobremaneira as possibilidades de utilização dos créditos por seus clientes; bem como,

(ii) a legislação e a jurisprudência sedimentada, além da ordem específica concedida no mandado de segurança nº 00120040178748, no sentido de que o ICMS incide somente sobre o serviço de comunicação propriamente dito; via de consequência,

(iii) a Oi Móvel S/A (hoje Oi S/A) desenvolveu um sistema que permite acompanhar e diferenciar o momento da aquisição de créditos em reais pelos usuários, do momento do reconhecimento/ativação dos

créditos de telefonia, pelo usuário do serviço pré-pago, na medida em que contrata serviços de comunicação.

E a defesa comprova que o sujeito passivo oferece serviços aos seus usuários que não se vinculam ao serviço de comunicação, que podem ser acessados pela aquisição dos créditos “OI Multiuso”, inclusive direcionados para serviços de terceiros, exemplificando-os: Globo (“*Globo Votação*”), Record (“*Interatividade Record*”), GEMPLUS (SVA “*Oi Agenda*”), BEMODI (“*Mundo Oi, Oi Sons, Clube Oi*”), GAMELOFT (*download de jogos*), UPSTREM. E indaga:

“Ora, se a receita sequer foi da então Oi Móvel S/A, como poderia ser admissível que dela fosse cobrado referido tributo?!”

Expõe que, dado o avanço tecnológico do setor, a operadora consegue aferir a destinação dos créditos “multiuso” e, com isso, tributar tão somente os que são efetivamente utilizados no serviço de comunicação. Justifica, com isso, que as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, são emitidas quando houver, de fato, a utilização do serviço de telecomunicação.

Aduz que “o CONFAZ, ciente de que nem todo o crédito pré-pago vendido será objeto da NFST e, conseqüentemente, da necessidade de ajustar os registros fiscais a essa nova realidade, editou, em 15 de dezembro de 2017, o Convênio ICMS nº 201/2017”, com os seguintes indicativos:

Relatório 1: “*Arquivo de Carregamento de Créditos em Terminais Telefônicos Pré-pagos, contendo informações obtidas diretamente da plataforma de controle de créditos, devendo espelhar os valores totais das recargas realizadas*” (Cláusula primeira, §1º, I).

Relatório 2: “*Arquivo de Fatura, contendo informações relativas às faturas comerciais cujos valores superem os respectivos documentos fiscais emitidos*” (Cláusula primeira, §1º, II).

No entendimento da defesa,

o próprio CONFAZ admite a existência de valores advindos também dos carregamentos de créditos pré-pagos que não compõem os documentos fiscais (NFST), tanto é que, nos termos do §2º da Cláusula primeira do referido convênio, o Arquivo de Carregamento de Créditos (Relatório 1) “poderá ser dispensado, a critério de cada Unidade Federada, quando os documentos fiscais emitidos corresponderem exatamente aos valores das recargas realizadas”.

E finaliza o tópico dizendo que o contribuinte “*observa regularmente as disposições da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 55/05 e que os valores que não foram tributados não decorrem da prestação do serviço de comunicação.*”

2.3 – DO DIREITO À LIBERDADE NEGOCIAL E DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA FISCAL SOBRE O MODELO DE NEGÓCIO DO CONTRIBUINTE

Questiona o entendimento da fiscalização de que o “*custo do imposto é embutido na tarifa para o uso do pré-pago e o valor do tributo é repassado ao consumidor*”, dizendo ser essa tese uma mera suposição, não cabendo ao fisco afirmar como se dá a formação de preços praticados pelo contribuinte.

2.4 – DA ILEGITIMIDADE DE EXIGÊNCIA DO ICMS SOBRE O VALOR TOTAL DAS RECARGAS. ENTENDIMENTO DO STF

O auto de infração pretende cobrar o ICMS sobre o valor total da recarga, mesmo que parte dela seja direcionada a atividade alheia ao serviço de comunicação. Dito pela defesa, esse procedimento se deve ao entendimento da fiscalização de que a ocorrência do fato gerador está vinculada à aquisição dos créditos OI Multiuso, independentemente de sua forma de utilização.

Contesta a presunção da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 55/05, já que a realidade dos fatos é diferente do pressuposto. Para tanto, aborda o Tema 201 do STF, onde se expôs que “*O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.*” Para o caso, tratando-se de entendimento sobre a substituição tributária, em que o substituto terá direito a reaver o ICMS pago a maior caso o recolhimento tenha se dado sobre uma base de cálculo presumida superior à base real, a defesa indica que “**a realidade dos fatos deve ser privilegiada em detrimento da presunção tributária.**”

Informa que o STJ já aplicou esse entendimento em decisão de caso semelhante à esta lide, em que se pleiteava o direito ao creditamento do ICMS pago sobre os SVA's, ao analisar o AREsp nº 1.030.253/RS, com determinação para que o processo fosse retornado à origem para nova análise.

3. PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

3.1 – DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO APLICADA PELO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega que existe decisão proferida pelo STF, anterior à lavratura do auto de infração, com repercussão geral, que impôs aos Estados o limite de tributação sobre os serviços de telecomunicação vinculado à alíquota aplicada pelo ente tributante às demais operações em geral.

A defesa transcreve a modulação da decisão do STF, “*estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21)*”, entendendo que que isso seja aplicado ao processo em análise, requerendo que seja utilizada a alíquota de 17,5% ao invés dos 35% lançados pelo auto de infração.

3.2 – DOS JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Reclama que “*os débitos de ICMS imputados à Impugnante foram atualizados pela UPF/RO até 31.01.2021 e, após isso, foram submetidos à SELIC do período*”.

Conforme posicionamento firmado pelos tribunais superiores, a taxa Selic engloba juros e correção monetária e, definido pelo STF, com tema de repercussão geral:

“Os estados-membros e o Distrito Federal podem legislar sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre os seus créditos fiscais, limitando-se, porém, aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins.”

E pede que sejam reconhecidas preliminarmente:

- A nulidade da autuação por violar ordem judicial performada nos autos do manado de segurança nº 00120040178748.
- A decadência das parcelas anteriores a 19.03.2019.

No mérito, “a procedência da presente impugnação, com a conseqüente extinção de todo crédito tributário”.

E sucessivamente:

- a adequação da alíquota aplicada à alíquota geral de 17,5%;
- a limitação dos juros e da correção monetária aplicados à Selic.

4. 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 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.”

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.”**

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 serviço móvel 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.

Portanto, apesar de bem justificada a tese da defesa, não vejo como plausível que administrativamente seja afastado 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 pela redação dada pela Lei Complementar 87/1996.

Ressalto que, diferente do que diz a defesa, o afastamento dos valores referentes aos registros de “Adiantamento de Recarga” e “Taxa Adiantamento Recarga” feito pelo auto de infração não se amolda no entendimento de não ser tributada a totalidade das recargas feitas pela operadora. Os “adiantamentos de recargas” constam nas notas fiscais emitidas e informadas nos registros que compõem os arquivos Excel dos anos de 2019 e 2020 “itens – serie B80 – Pré-Pago”, juntados pela ação fiscal, daí a motivação de exclusão desses valores.

No entanto, em que pesem os fatos, a defesa evidenciou entendimento judicial acerca do afastamento do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, bem como uma demonstração detalhada sobre circunstâncias do serviço pré-pago que serão analisadas com a exposição de outros elementos que julgo serem pertinentes.

4.1 - NULIDADE POR CONTA DE MANDADO DE SEGURANÇA

Apesar da semelhança do tema abordado no Mandado de Segurança apresentado pela defesa, a decisão proferida em segunda instância pelo TJ/RO especifica tratar-se do afastamento dos dizeres da exigência do ICMS contidas na Cláusula Primeira do Convênio 69/98.

Para o caso em tela, referindo-se a lide apenas às ocorrências de serviços de telefonia pré-paga, aplicam-se as determinações do Convênio ICMS 55/2005, que dispõe, exatamente, **“sobre os procedimentos para a prestação pré-paga de serviços de telefonia.”** Inexistindo no auto de infração qualquer menção de exigência do imposto vinculada ao Convênio 69/98, afasto a preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

4.2 – DA DECADÊNCIA

Reclama que a Impugnante somente foi cientificada sobre o auto de infração em **19.03.2024**, sendo então, imperioso, o reconhecimento da decadência das parcelas apuradas no período anterior a **19.03.2019**, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Para o caso, aplico o entendimento exposto pelo Enunciado 02 do TATE, que de forma exemplificativa em seu inciso II descreve:

Exemplo: Ciência da notificação do Auto de Infração em 30/06/2022, o

lançamento alcança fatos geradores ocorridos a partir do início do mês de junho de 2017, logo, estão extintos pela decadência os fatos geradores ocorridos até o mês de maio de 2017.

Veja que o entendimento deste Tribunal é o da abrangência do mês para a aplicação do conceito da decadência e não do dia como quer reclama a defesa. Afasto a preliminar de decadência da parte do crédito tributário referente ao mês de março anterior ao dia 19.

4.3 – DO MÉRITO

4.3.1 – DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

A defesa deixa clara sua exposição acerca do entendimento de que não incide o ICMS sobre serviços que não sejam de comunicação, tal como decidido pelo STJ. Logo, com base nos dizeres da Lei Complementar 87/96, não haveria sustentação para a cobrança do ICMS tentado pelo auto de infração.

Para o fato, há que se ressaltar que a legislação tributária do estado de Rondônia, utilizada como parâmetro para a lavratura do auto de infração, embasa com robustez a tese da acusação fiscal, tal como visto pelas transcrições anteriormente feitas.

Além disso, a própria Lei Complementar 87/96, avocada pela defesa em seu favor é igualmente clara ao prever que (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.

Há que se observar, também, que o fisco juntou ao processo decisão do STJ sobre pedido de restituição de ICMS, exatamente pelo motivo pelo qual se lavrou o presente auto de infração, porém, com pagamento feito espontaneamente pela operadora do serviço de telecomunicação. No caso, por ser o imposto embutido no preço da tarifa recebida pela operadora do consumidor usuário dos serviços, não foi concebido à empresa de telefonia o direito à restituição dos tributos pagos em decorrência dos fatos.

Também, 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.

Portanto, não se vislumbra que o tribunal administrativo afaste a aplicação da Lei em detrimento do posicionamento judicial proferido especificamente sobre a prestação de serviços acessórios ou intermediários para os quais afastou a incidência do tributo estadual.

4.3.2 - SOBRE A UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS DE RECARGA – COMPATIBILIZAÇÃO DO CONVÊNIO 55/05 À CF

De plano cabe a ressalva pela utilização de uma redação antiga da Cláusula primeira do Convênio 55/05 apresentada pela defesa. Ao invés de:

§ 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.

O texto vigente, desde 01/05/2018, assim determina:

“§ 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.”

Portanto, não se sustenta a tese da defesa de que o contribuinte atende à determinação do Convênio que rege a norma legislativa do serviço de telecomunicação pré-pago.

Além disso, o procedimento adotado pela operadora ao emitir nota fiscal sem a totalidade dos serviços prestados contraria, também, o Convênio 115/2003, que prevê (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 a respeito do tema (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.

Assim, sendo a operadora, contribuinte do ICMS, não pode deixar de acobertar com nota fiscal os serviços por ela prestados, mesmo que pelo seu entendimento não sejam de incidência do ICMS.

Por conta do mesmo avanço tecnológico informado 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. O contribuinte 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. Pelos fatos, 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, afinal, os serviços omitidos

das notas fiscais apresentadas ao fisco não se fazem presentes em nenhum tipo de nota fiscal emitida pelo sujeito passivo.

4.3.3 - DO DIREITO À LIBERDADE NEGOCIAL E DA IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA FISCAL SOBRE O MODELO DE NEGÓCIO DO CONTRIBUINTE

Questiona o entendimento da fiscalização de que o “*custo do imposto é embutido na tarifa para o uso do pré-pago e o valor do tributo é repassado ao consumidor*”, dizendo ser essa tese uma mera suposição, não cabendo ao fisco afirmar como se dá a formação de preços praticados pelo contribuinte.

Ora, apesar de bem intitulada a abordagem da defesa, obviamente que o ICMS está embutido no preço da recarga e isso não é uma ilação da ação fiscal. No entendimento do Direito Tributário o entendimento de que o ICMS é um imposto calculado por dentro é uma realidade literária. Além disso, o órgão que se presta a regular os serviços de telecomunicações, a ANATEL, proferiu Despacho Decisório nº 1/2022, no qual se consignou:

Art. 1º DETERMINAR às prestadoras de serviços de telecomunicações o repasse imediato aos seus consumidores da redução das alíquotas de ICMS realizadas pelos Estados em decorrência do disposto na Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, a partir de sua efetiva vigência.

Se houve uma diminuição generalizada de alíquota do ICMS sobre serviço de telecomunicação e a agência reguladora do setor determinou que fosse feito o repasse aos consumidores do efeito do repasse dessa diminuição, por certo, entendeu-se, tal como o fisco, que o ICMS está embutido no preço cobrado do usuário. Ademais, 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 quem seria o receptor 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.

4.3.4 - DA ILEGITIMIDADE DE EXIGÊNCIA DO ICMS SOBRE O VALOR TOTAL DAS RECARGAS. ENTENDIMENTO DO STF

A tese apresentada pela defesa colacionou posicionamentos do STJ e STF bastante favoráveis ao entendimento da defesa para que seja afastado da tributação o ICMS sobre serviços diversos que não sejam de telecomunicação.

O raciocínio é de que o ICMS devido pelas recargas de créditos pré-pagos se assemelha à cobrança antecipada de um tributo com fato gerador presumido. Como o STF entendeu que na substituição tributária, caso a base de cálculo presumida seja maior do que a de fato praticada pelo contribuinte, haveria o direito ao ressarcimento da diferença de imposto pago a maior. Sob essa ótica, existindo uma recarga de créditos, não inteiramente utilizada em serviços de telecomunicação, baseado no entendimento do STF sobre a sistemática da substituição tributária, deveria ser devolvido ao contribuinte o valor pago a maior por conta da cobrança do imposto sobre o valor total das recargas.

Já adiante que essa coadunação de pensamento é uma tese que não vai ser aplicada nesta decisão do processo administrativo, dado que as Leis, Regulamento do ICMS e Convênios que tratam da tributação do ICMS sobre as recargas de celulares pré-pagos são claras, tal como apresentadas pela ação fiscal e demonstradas nesta análise, afinal, repetindo a legislação tributária:

Lei Complementar 87/96 (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.

Convênio ICMS 30/2018, que alterou o Convênio ICMS 55/2005:

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.”

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.

Apesar disso, faço a seguinte ponderação que entendo pertinente:

4.3.4.1 – DO CUMPRIMENTO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Há uma clareza indubitável acerca das informações de que todos os serviços, mesmo que não sejam de telecomunicação, devem estar mencionados nas notas fiscais modelo 22, o que não foi

atendido pelo contribuinte. Fazendo o paralelo com as operações de vendas sujeitas à substituição tributária, tal como fez a defesa, há que se observar que no caso trazido como de desfecho favorável ao contribuinte, tanto o vendedor substituto tributário (no caso de venda de mercadorias), quanto a operadora dos serviços de telefonia móvel que recebeu a decisão judicial favorável, cumpriram as exigências impostas pela legislação acerca do pagamento integral do imposto, tal como indicado pela presunção do evento posterior. Não foi dada ao contribuinte a opção de arbitrariedade sobre não atender a determinação da valoração da base de cálculo do imposto em detrimento de uma interpretação própria diferente do que prevê a lei.

Além disso, tal como já exposto nesta análise, a legislação aplicada à tributação do serviço de telefonia pré-paga não menciona em nenhum texto que o ICMS devido pelo fornecimento das recargas se refira à presunção de fato gerador futuro: “**considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.**” (RICMS, § 2º do artigo 4º).

4.3.4.2 – DA INJUSTA APLICAÇÃO DO DIREITO SOBRE AS DECISÕES JUDICIAIS

Compreendo que as operadoras, não só o sujeito passivo desta ação fiscal, usurpam das decisões da tributação sobre os serviços de telecomunicação proferidas pelas cortes superiores para, obviamente, deixar de pagar imposto.

Não é simples o acesso, porém, qualquer consumidor de serviço de telefonia móvel pode verificar sua conta de telefone integralmente e observar uma série de SVA's que nunca utilizou e nem sabe que está pagando.

Essa peculiaridade praticada pelas operadoras de telefonia móvel não encontra paralelo em outros setores de atividades de prestação de serviço ou de venda de mercadorias.

Penso que as comparações auxiliam na formação de um juízo de valor que melhor aplica o direito para a feitura da justiça, então, tomemos por base a chamada “garantia estendida”: por certo, caso existente numa operação, o preço dessa aquisição não vai fazer parte da base de cálculo do ICMS, porém, não se permite que seja incluso no preço do produto a garantia contratada. Ora, se a operadora quer comercializar SVA's para seus usuários, nada mais justo que a fizesse de forma desvinculada dos créditos de recargas, afinal, o consumidor desejando mesmo os serviços adicionais, não haveria prejuízo para nenhuma das partes e nem contrariedade em relação ao cumprimento das obrigações tributárias, pois, repetindo, a legislação é clara em definir como fato gerador do ICMS a disponibilização dos créditos de recargas para uso na telefonia móvel pré-paga.

5. ANÁLISE DOS PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

5.1 - DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO APLICADA PELO AUTO DE INFRAÇÃO

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%, por conta da decisão do STF 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 da referida decisão 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.

5.2 - 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 " $((\text{fator} - 1) \times 100)$ ".

6. CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **PROCEDENTE**, sendo devido o valor de R\$ 33.953.540,64.

7. 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, 20 de setembro de 2024.

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: **23/09/2024**, às **11:17**.

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