

PROCESSO : 20242700100018 – E-PAT 47615
RECURSO : VOLUNTÁRIO N° 283/2024
RECORRENTE : CLARO S.A.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
JULGADOR : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA
RELATÓRIO : N° 254/2024/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

02 – VOTO DO RELATOR

O Auto de Infração foi lavrado, no dia 25/01/2024, em razão de o sujeito passivo, nos anos de 2019 e 2020, ter emitido 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. Segundo a Autoridade Fiscal, no procedimento houve notificação prévia ao sujeito passivo para a autorregularização, sobre diferença a menor na apuração e recolhimento de ICMS vinculado a recargas de “pré-pago”. Destaca que a empresa se manifestou, informando que a diferença de tributação, nas recargas pré-pagas, decorre de DEDUÇÃO POR ANTECIPAÇÃO DE CRÉDITO, DEDUÇÃO POR TAXA DE ANTECIPAÇÃO e DEDUÇÃO DE MULTA POR ATRASO, que por essa razão tais valores não foram informados nas NFST emitidas.

Diante dessa situação, foi cobrado ICMS da diferença de base de cálculo apurada e aplicada a multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação, 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 – a penalidade prevista no artigo 77, VII, “g”, item 2, da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi notificado da autuação, com ciência em 06/02/2024. A empresa apresentou peça defensiva alegando, em preliminar, ilegitimidade passiva, pois o lançamento é referente a serviços de valor adicionado prestado por terceiros. No mérito, alega que já efetuou o pagamento do imposto devido, pois, para o caso, emite a NFST e recolhe o ICMS-Comunicação sobre os valores relacionados aos serviços de telefonia pré-pagos, pois o Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal na Modalidade Pré-paga estabelecido com seus clientes destinam-se exclusivamente à contratação do serviço móvel pessoal, e que não recolhe o ICMS sobre os serviços de

valor adicionado - SVA, por não estarem sujeitos a incidência do imposto. Para fundamentar o que argumenta, cita jurisprudências do STJ e STF (Tema 427 do STJ), em que aqueles Tribunais assentaram que o SVA não constitui serviço de comunicação, logo, não é possível a incidência do ICMS.

Alega, ainda, que a multa aplicada se mostra desproporcional e contraria a jurisprudência do STF, que a atualização deve ser limitada à SELIC, na forma como decidiu o Supremo (Tema 1062). Por fim, requer, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, e no mérito, que seja declarada indevida a cobrança do ICMS sobre os serviços de valor adicionado, e, subsidiariamente, que sejam reduzidos multa, juros e atualização monetária, com a aplicação da SELIC para todo o período.

Submetido a julgamento de Primeira Instância, o julgador singular após analisar os autos e a peça impugnativa, considerou comprovada a infração, porque a empresa emitiu NFST, sem abranger todas as prestações realizadas e em valores inferiores aos créditos disponibilizados aos seus clientes, pois a autuada não demonstrou ao fisco de forma inequívoca, o que seria serviço de telecomunicação e serviço de valor adicionado - SVA. Sobre a correção monetária, afirma que, na forma da legislação de Rondônia, a taxa SELIC somente se aplica a partir de fevereiro de 2021, e que no período anterior ao mês de janeiro de 2021, a atualização monetária está vinculada à UPF e a incidência de juros de 1% ao mês. Com essa fundamentação, a instância singular concluiu pela procedência da ação fiscal.

A empresa foi notificada da decisão singular pelo DET, com ciência em 08/07/2024. Discordando da decisão interpôs recurso voluntário, com os mesmos argumentos já trazidos em sua impugnação – a de que já se encontra consolidada na jurisprudência a tese de que sobre o SVA não incide ICMS. Esclarece que seus clientes contratam serviço de valor adicionado, sem efetuar pagamento nesse momento, ficando em débito para com a prestadora; quando adquire uma nova recarga, é abatido o valor referente ao serviço de valor adicionado contratado no ciclo de faturamento anterior; e 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, sobre esse valor é emitida a NFST. Requer, por fim, que se reconheça que sobre os créditos pré-pagos destinados aos serviços de valor adicionado não podem ser tributados pelo ICMS, em razão da

inexistência do fato imponible; subsidiariamente, a redução da multa aplicada e que a atualização seja limitada à SELIC.

A Procuradoria, em Parecer, entende que, no processo, a empresa não apresentou prova suficiente para desconsiderar o auto de infração, manifestando-se pela manutenção da decisão de primeira instância, negando provimento ao recurso apresentado e a procedência da ação fiscal.

É o breve relatório

02.1- Da análise dos autos e fundamentos do voto.

A exigência tributária decorreu do fato de a empresa ter, nos anos de 2019 e 2020, emitido documentos fiscais relativos à venda de cartão pré-pago, consignando base de cálculo em valores inferiores aos efetivamente realizados.

O dispositivo de penalidade indicado (art. 77, VII, "g", item 2, da Lei 688/96), determina a aplicação da multa de 20% (vinte por cento) do valor da operação ou da prestação, 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.

Do que consta dos autos, restou incontroverso que a empresa disponibilizou créditos aos seus clientes e que emitiu documentos fiscais em valores inferiores aos pagos por ocasião da aquisição desses créditos. Também está comprovado que nas notas fiscais não constam informações sobre todos os serviços prestados, se limitando aos que foram levados à tributação pela empresa.

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

Inicialmente, deve ser destacado que a Sefin inaugurou, no ano de 2019, um novo modelo de fiscalização, com incentivo à autorregularização, com a possibilidade de a Fiscalização orientar os contribuintes para que corrijam voluntariamente eventuais

inconsistências em suas declarações, ou seja, para que proceda a autorregularização. Tal modelo foi feito inicialmente, pelo Decreto 23.856/2019, com instituição do Sistema Fisconforme.

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

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

Para regulamentar o dispositivo constitucional foi editada a LC 87/96 – a conhecida Lei Kandir. Tal norma estabeleceu que considera ocorrido o fato gerador quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, **no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário** (art. 12, § 1º). Definiu, ainda, que tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação, o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago (art. 11, III, “b”). E a **base de cálculo na prestação de serviço de comunicação é o preço do serviço pago pelo usuário** (art. 13, III). Dispositivos que se encontram reproduzidos na Lei 688/96, norma instituidora do ICMS em Rondônia (art. 17, § 1º e art. 18, III).

Assim, consoante as regras estabelecidas pela Constituição Federal e disciplinada pela LC 87/96 e a Lei 688/96, **o fato gerador, por definição legal, ocorre no momento do fornecimento desses instrumentos ao usuário**, sendo o imposto devido quando os créditos foram disponibilizados aos seus clientes, em seu valor integral. E a responsabilidade pelo pagamento é da prestadora do serviço, no presente caso da empresa autuada. Logo, a tese defendida pela empresa de que o fato gerador

na modalidade de crédito pré-pago, ocorre em seu uso não se sustenta, por não encontrar respaldo legal, uma vez que a legislação tributária, de forma diferente, estabelece que o valor integral das recargas fornecidas ao usuário deve ser tributado pelo ICMS.

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

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

Assim, extrai-se da citada lei que:

- a) **o fato gerador do ICMS-comunicação ocorre no momento da entrega dos cartões ou assemelhados ao usuário final, não nas etapas anteriores de circulação daqueles** (art. 12, § 1º);
 - b) os cartões e assemelhados são meios de pagamento dos serviços (arts. 11, III, b e 12, § 1º);
 - c) a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, isto é, o valor em face dos cartões e assemelhados a ser cobrado do consumidor final, e não o valor da operação intermediária praticada pela operadora que os conduz às mãos daquele (art. 13, III);
 - d) **o fato gerador reputa-se acontecido (e o imposto deve ser pago) no local do estabelecimento da operadora que forneça os cartões ou assemelhados** (art. 11, III, b);
 - e) contribuinte do imposto é a operadora de telefonia, e não o intermediário dos cartões e assemelhados, qualquer que seja a forma de contratação adotada - revenda ou distribuição (art. 4º).
- De outro passo, **a ideia sustentada pelo apelante de que os serviços de download; ideia de TV; interatividade via SMS, serviços de notícias, não são serviços de telecomunicações,**

portanto, sobre os quais não deve incidir o ICMS, nos termos do que preconiza da Lei n. 9.472/97 (art. 61), deve ser rechaçada. (sem grifo no original).

Um outro ponto importante é que, no contrato de prestação de serviço apresentado pela defesa, indica na Cláusula 6.3 que: “Os créditos destinam-se exclusivamente à contratação do SMP, cujos valores são divulgados através dos Planos de Serviços da CLARO.” E a Resolução ANATEL 477/2007 que aprova o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal – SMP, define o Serviço Móvel Pessoal – SMP como serviço de comunicação.

Resolução ANATEL nº 477/2007 - Regulamento do Serviço Móvel Pessoal – SMP

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.

Dessa forma, como pelo próprio contrato estabelecido pela empresa com os seus clientes define que os créditos destinam exclusivamente à contratação de SMP, que trata-se de serviço de telecomunicação, logo, diferente do que alega a autuada, além da definição legal – LC 87/96 e Lei 688/96 – os fatos confirmam a existência do fato gerador, o que torna devido o crédito tributário lançado por meio deste Auto de Infração.

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

No que diz respeito a tese de que os índices de atualização e do valor da multa não se ajustam a jurisprudência do STF – Tema 1062, em que aquele Tribunal definiu a

tese de que as atualizações dos demais Entes deve limitar-se aos percentuais estabelecidos pela União, para este ponto, cabe destacar que a Lei 4952/21 (art. 7º), que alterou a Lei 688/96 com a inclusão dos juros SELIC, estabeleceu que os créditos tributários, com data de vencimento até 31 de janeiro de 2021, estarão sujeitos, até essa data, às regras de atualização monetária e de juros de mora então vigentes, sendo submetidos às disposições desta Lei, a partir de 1º de fevereiro de 2021. Ou seja, a atualização é feita pela UPF até 31/01/2021 e pela SELIC, após essa data. Portanto, o lançamento está de acordo com a definição legal e deve ser, nesse ponto, mantido.

Acrescenta-se que a multa aplicada é a prevista na lei para falta de pagamento do imposto em razão de erro na determinação da base de cálculo ou na apuração do imposto (art. 77, inciso IV, “a”, item 4, da Lei 688/96), o que se deu nesse caso, e a análise de tal argumento encontra óbice legal, pois tanto a Lei 688/1996 (art. 90), quanto a Lei 4929/2020 (art. 16), excluem da competência deste Tribunal a análise de inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo de Rondônia.

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

De todo o exposto e por tudo que dos autos consta, conheço do recurso voluntário interposto para nega-lhe provimento, mantendo a decisão singular que julgou procedente a ação fiscal e devido crédito tributário total no valor de **R\$ 59.158.195,83**, devendo ser atualizado até a data do pagamento.

É como VOTO.

Porto Velho, 13 de maio de 2025

~~Amarildo Ibiapina Alvarenga~~
AFTE Cad.
JULGADOR

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

PROCESSO : 20242700100018 - E-PAT: 047.615
RECURSO : VOLUNTÁRIO Nº 283/2024
RECORRENTE : CLARO S.A.
RECORRIDA : FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
JULGADOR : AMARILDO IBIAPINA ALVARENGA
REP. FISCAL : ROBERTO LUIS COSTA COELHO
PGE : EDER LUIZ GUARNIERI

ACÓRDÃO Nº 075/2025/1ª CÂMARA/TATE/SEFIN

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

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE**, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para no final negar-lhe provimento, mantendo a decisão de Primeira Instância que julgou **PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Amarildo Ibiapina Alvarenga, acompanhado pelos julgadores Juarez Barreto Macedo Júnior, Manoel Ribeiro de Matos Junior e Reinaldo do Nascimento Silva.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL
DATA DO LANÇAMENTO 25/01/2024 R\$ 59.158.195,83
***CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO**

TATE, Sala de Sessões, 13 de maio de 2025.

Fabiano Emanuel F. Caetano
Presidente

Amarildo Ibiapina Alvarenga
Julgador/Relator