



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
17	5011347-1	2023	5011347-1	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	CLARO S.A.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

Ementa:

ICMS. Itens I.1 a I.8 Deixar de pagar ICMS por ter emitido NFSCs e NFSTs com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais. Item II.9. Deixou de exibir à autoridade fiscalizadora, os documentos comerciais solicitados. Julgamento de Defesa: Julgou procedente o AIIM. Recurso Ordinário. Conhecido e parcialmente provido. Inocorrência da nulidade do AIIM. Desnecessidade de juntada de Controle de Qualidade da Portaria CAT 115. Descontos condicionais. Redução do valor da operação condicionada à prazo de fidelidade. Precedentes do TIT. Precedentes do TJ-SP. Argumentos inovadores lançados em sede de memoriais, protocolados poucos dias antes da sessão de julgamento e mais de 1 ano após o Recurso Ordinário. Não conhecidos. Presentes os requisitos para redução da multa. Crédito Reduzido.

Relatório e Voto:

1. Trata-se de Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) mediante o qual são imputadas ao contribuinte as seguintes acusações:

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO

1. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 36.177.802,68 (trinta e seis milhões e cento e setenta e sete mil e oitocentos e dois reais e sessenta e oito centavos), no período de abril a dezembro/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 1", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Comunicações (NFSC, modelo 21) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto TV por Assinatura", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFSC e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFSC mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFSC objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do

ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, contrato de prestação de TV por assinatura apresentado pelo contribuinte, transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, faturas e notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 87 e 58 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 175, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5, inciso III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

2. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 19.843.110,07 (dezenove milhões e oitocentos e quarenta e três mil e cento e dez reais e sete centavos), no período de abril a agosto/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 2", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Claro Pós Giga", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFST e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, sumário e termos e condições de uso "Planos Pós Pago Claro Pós Giga" apresentado pelo contribuinte, transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5, inciso III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

3. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 2.108.213,07 (dois milhões e cento e oito mil e duzentos e treze reais e sete centavos), no período de abril a dezembro/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 3", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Claro Max 2GB", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFST e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, sumário e termos e condições de uso "Planos Pós Pago Claro Max" apresentado pelo contribuinte, transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5, inciso III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

4. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 21.311.022,33 (vinte e um milhões e trezentos e onze mil e vinte e dois reais e trinta e três centavos), no período de julho a dezembro/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 4", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Claro Pós", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFST e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, sumário e termos e condições de uso "Planos Pós Pago Claro Pós Giga" apresentado pelo contribuinte (válido para o plano "Desconto Claro Pós"), transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio

ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03". INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5º, inc. III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004. CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

5. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 11.981.354,96 (onze milhões e novecentos e oitenta e um mil e trezentos e cinquenta e quatro reais e noventa e seis centavos), no período de abril a agosto/ 2018, conforme indicado no "Demonstrativo 5", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Claro Pós Mais", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFST e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, sumário e termos e condições de uso "Planos Pós Pago Claro Pós Giga" apresentado pelo contribuinte (válido para o plano "Desconto Claro Pós Mais"), transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5º, inc. III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

6. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 56.425.003,15 (cinquenta e seis milhões e quatrocentos e vinte e cinco mil e três reais e quinze centavos), no período de abril a dezembro/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 6", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Plano Telemetria Movel Roaming", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFST e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de

forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, "Termo de Contratação - Pessoa Jurídica - Telemetria", transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5º, inc. III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

7. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 31.693.856,29 (trinta e um milhões e seiscentos e noventa e três mil e oitocentos e cinquenta e seis reais e vinte e nove centavos), no período de abril a dezembro/ 2018, conforme indicado no "Demonstrativo 7", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Comunicações (NFSC, modelo 21) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Banda Larga", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFSC e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFSC mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFSC objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. O contribuinte foi notificado inúmeras vezes, além de renotificado, a apresentar os contratos / termo de adesão referentes ao mencionado plano. Não apresentou tais documentos solicitados pela fiscalização, mas apresentou faturas que comprovam o caráter de fidelização do plano. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, faturas e notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, regulamentos e informações constantes no site do contribuinte referente ao plano mencionado, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 175, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5º, inc. III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

8. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 18.492.953,24 (dezoito milhões e quatrocentos e noventa e dois mil e novecentos e cinquenta e três reais e vinte e quatro centavos), no período de abril a dezembro/2018, conforme indicado no "Demonstrativo 8", por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22) com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais intitulados "Desconto Assinatura Controle", com valores menores que zero (negativos) para a base de cálculo do imposto, os quais efetivamente reduziram os respectivos valores totais destacados nas NFSC e, por consequência, os respectivos valores escriturados nos Registros de Saídas. As NFST mencionadas foram emitidas em via única por meio de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados - SEPD, conforme disciplina estabelecida pela Portaria CAT 79/2003. A sua escrituração se deu de forma resumida, em conformidade com o disposto no artigo 5º da referida portaria. Os itens de NFST objetos da presente infração correspondem a descontos concedidos pelo contribuinte a seus clientes tendo, como contrapartida, a exigência de que esses clientes permaneçam vinculados, como usuários, ao referido contribuinte por um prazo determinado (fidelização). Conforme Decisão Normativa CAT 03/2004, tais descontos são condicionais e, assim sendo, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS (item 1 do §1º do artigo 37 do RICMS/00). O contribuinte, entretanto, os excluiu indevidamente da base de cálculo do imposto. O contribuinte foi notificado inúmeras vezes, além de renotificado, a apresentar os contratos / termo de adesão referentes ao mencionado plano; entretanto, não apresentou os documentos solicitados pela fiscalização. A presente infração encontra-se detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM, e está comprovada pelo demonstrativo acima mencionado, transcrição de documentos fiscais, por amostragem, nos termos do artigo 86, inciso III do Decreto 54.486/09, regulamentos e informações constantes no site do contribuinte referente ao plano mencionado, notificações e renotificação fiscais, respostas às notificações, "Resumo Convênio ICMS 115/03" e "Registros Fiscais da Apuração do ICMS - Operações Próprias" - RAICMS do período objeto da presente infração, gerados pelo programa SPED Fiscal a partir da EFD do contribuinte, GIAs do período, "Extratos de Recepção de Arquivos - Convênio ICMS 115/03" do período e planilha "Arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte - Convênio 115/03 - Portaria CAT 79/03".

INFRINGÊNCIA: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5º, inc. III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/2004.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c", c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89. Infração referente a: Prestações Próprias

II - OUTRAS INFRAÇÕES

9. Deixou de exibir à autoridade fiscalizadora, embora regularmente notificado, os documentos comerciais solicitados referentes aos serviços listados no "Demonstrativo 9", relacionados a contratos, termos de adesão a planos de serviços de comunicação e regulamentos, no total de 11 (onze) documentos, conforme se comprova pelas notificações fiscais e respostas às notificações. A situação consta detalhada no Relatório Circunstanciado, parte integrante e inseparável deste AIIM.

INFRINGÊNCIA: Art. 494, inc. I, Art. 497 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), Art. 67, §5º da Lei 6.374/89.

CAPITULAÇÃO DA MULTA: Art. 85, inc. XI, alínea "e", c/c §§ 8º e 10 da Lei 6.374/89. Infração

referente a: Prestações Próprias

2. Com fundamento no *caput* do artigo 100, c/c o artigo 102, ambos do Decreto nº 54.486/2009, o autuado apresentou sua peça de defesa às fls. 619.829/619.859 acompanhado de docs. de fls. 619.862/620.024.
3. O órgão autuante manifestou-se no processo (fls. 620.026/620.060), sendo que, em seguida, os autos foram apreciados pelo órgão de julgamento competente (fls. 620.061/620.087), que julgou procedente o AIIM.
4. Intimado em 05/04/2024 pela consulta eletrônica ao portal, nos termos do art. 78, da Lei 13.457/2009, o interessado apresentou Recurso Ordinário em 07/05/2024 fls. 620.091/620.120 acompanhado de docs. de fls. 620.121/620.140, no qual argumenta, em síntese:

4.1 Que a norma extraída do art. 5, inciso III da Portaria CAT 79/2003, referente à escrituração do livro de saídas, simplesmente não corresponde à conduta equivocada supostamente realizada pela Impugnante – qual seja: o equívoco na determinação da base de cálculo;

4.2 Que o Fisco colacionou como violado o art. 87 do RICMS/SP (Decreto estadual nº 45.490/00) que possui três incisos, que tratam da apuração do imposto no Livro Registro de Saídas, no Registro de Entrada, no livro Registro e nem mesmo o julgador de origem pode apontar quais desses dispositivos foram violados quando afirma genericamente que “houve infração as disposições do referido artigo;

4.3 Que os equívocos apontados dizem todo respeito à substância do lançamento. Isto é, representam, em sua integralidade, vícios na subsunção do fato pretensamente tributável à norma que legitimaria a exação, elementos que caracterizam erros de direito;

4.4 Que a inobservância do controle qualitativo importa violação ao Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte no Estado de São Paulo, aprovado pela Lei Complementar nº 939/2003, norma responsável por “assegurar o regular exercício da fiscalização”, na medida em que seu artigo único é expresso ao prever a invalidez dos “atos e procedimentos de fiscalização que desatendam os pressupostos legais e regulamentares, especialmente nos casos de (...) II - comissão de procedimentos essenciais;

4.5 Que pelo conceito jurídico de condição, um desconto será condicionado se seus efeitos estiverem sujeitos a algo que possa vir a ocorrer ou não;

4.6 Que em reforço à preservação do conceito jurídico de condição, há ainda dois representantes de peso: (i) a jurisprudência do STF pela inexistência de condição quando descontos são concedidos de modo a reduzir o preço de compra e venda, sendo concedidos independentemente de evento posterior, figurando no corpo da nota fiscal emitida (RE nº 567.935/SC – Tema 84/STF); e (ii) reiteradas manifestações da RFB, que, desde a Instrução Normativa SRF nº 51, de 03.11.1978, concluem pela inexistência de condição quando o preço de venda for reduzido em razão de desconto previsto em nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não depender de evento posterior à emissão desses documentos;

4.7 Que o fato de o valor do desconto estar destacado no próprio documento fiscal torna inquestionável o seu caráter incondicionado;

4.8 Que, o próprio STF, no julgamento do RE nº 567.935/SC, afetado ao já citado Tema nº 84, de Repercussão Geral, concluiu que “Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no “valor da operação”. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente

do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo."

4.9 Que a controvérsia quanto à classificação de determinado desconto como condicionado ou não, no tocante às parcelas ora analisadas, decorre da confusão que reiteradamente tem instaurado a fiscalização paulista ao adotar o conceito vulgar, de condição, como se jurídico fosse, em inobservância à sistematicidade do direito, com conceituações, conotações e denotações próprias;

4.10 Que ausente é a correlação jurídica e material entre os descontos e as penalidades;

4.11 Que o desconto é, de imediato, concedido na nota fiscal emitida aos clientes – circunstância que, diga-se, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil, seria suficiente para o classificar como incondicionado;

4.12 Que o valor dos descontos sequer é critério para mensuração das cláusulas penais eventualmente incidentes – que são calculadas “a partir do número de meses que falta para o encerramento do contrato, e não a partir do que já foi concedido de desconto”;

4.13 Que a consequência pelo descumprimento da fidelização é a imposição de multa por descumprimento de obrigação contratual de fidelidade, a qual, por imposição da própria ANATEL, deve ser “proporcional ao valor do benefício e ao tempo restante para o término do prazo de permanência”, conforme previsão do art. 58 da Resolução nº 632/2014 - frise-se, guardando proporção com o tempo de fidelização não cumprido, não com o valor dos descontos concedidos;

4.14 Que ao contrário do comportamento dos descontos, o valor da multa cominada regride, linearmente, conforme decurso do prazo de fidelização;

4.15 Que a correlação entre o valor dos descontos concedidos e o das penalidades aplicadas é de proporcionalidade inversa. É dizer: à medida em que aumenta o valor total dos descontos concedidos, diminui o valor a ser cobrado pela rescisão antecipada do contrato;

4.16 Que os descontos são concedidos como atrativo comercial; como prática para ganho de competitividade no tão disputado mercado de telecomunicações;

4.17 Que o valor da multa aplicada é reduzido à medida em que o tempo passa e a expectativa de realização de receitas é concretizada – contrariamente ao valor do desconto total concedido, que amonta com o passar do tempo;

4.18 Que a permanência no plano pelo período avençado é evento futuro e certo no âmbito do contrato celebrado entre as partes;

4.19 Que a Secretaria foi irredutível ao assentar as seguintes premissas: “são considerados descontos incondicionais as [i] parcelas redutoras de preço de venda [ii] que constem da Nota Fiscal de venda de mercadorias e [iii] não dependem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos, nem se subordinem a nenhuma condição ou a eventos futuros incertos”;

4.20 Que há Resposta à Consulta Tributária nº 26.513/2022, de 24 de fevereiro de 2023, na qual se afirmou que “o valor do desconto concedido incondicionalmente deve ser abatido do preço total da operação, situação que deve constar expressamente no documento fiscal emitido, sob pena de tipificar desconto condicional”;

4.21 Que com relação à infração nº 9, a autuada entende que não houve violação aos artigos 497 do RICMS/00 e 67, §5º da Lei 6374/89, tendo em vista todos os documentos terem sido disponibilizados à fiscalização.

4.22 Que os números de ordem 3 a 11 do Demonstrativo 9 possuem descrição conforme planilha apresentada em resposta à notificação, referindo-se aos planos “SMP – Serviço Móvel Pessoal PÓS PAGO”, cujos termos e condições foram apresentados à fiscalização;

4.23 Que a resposta à notificação nº3, que diz que “o documento ‘Sumário e termos e condições de uso Planos Pós Pago Claro Pos Giga’, que conforme imagem abaixo menciona a maioria dos serviços listados na Notificação em questão”, já atende a apresentação dos documentos, e com isso, o autuado não se furtou a apresentar qualquer documento;

4.24 Que com relação aos números de ordem 1 e 2, as informações encontravam-se disponíveis em sua página eletrônica;

4.25 Invoca o artigo 92 da Lei 6374/89, pedindo a relevação ou redução da multa aplicada. Traz estudo de interpretação dos requisitos impostos pelo mencionado artigo;

4.26 Invoca a necessidade de recomposição da conta gráfica, em virtude da não aplicação do benefício previsto no artigo 18, IV do Anexo II do RICMS/00, relacionado à redução da base de cálculo para prestação de serviço de televisão por assinatura;

4.27 Que a taxa de juros deve limitar-se à Selic;

4.28 Pugna pela sustentação oral de suas razões.

4.29 Por fim, pugna pela improcedência total do AIIM.

5. Ato contínuo, a d. Representação Fiscal apresentou contrarrazões ao Recurso Ordinário fls. 620.144/620165, na qual sustenta que:

5.1 Que foi observado o que determinam os artigos 142 do Código Tributário Nacional e 34 da Lei nº 13.457/2009, constituindo o crédito tributário e determinando a matéria tributável conforme requisitos normativos disciplinados;

5.2 Que o recorrente em suas razões de defesa e de recurso demonstra perfeito entendimento sob o cerne da acusação, qual seja, emissão de documentos com erro na determinação da base de cálculo;

5.3 Que não existe previsão legal de comprovação da realização de qualquer controle de qualidade;

5.4 Que a Portaria CAT 115/14, além de não estabelecer a obrigação de se juntar aos autos a comprovação do procedimento de controle de qualidade, não obriga o envio de notificação ao contribuinte acerca da realização do procedimento, salvo no caso da Comissão de Controle de Qualidade decidir pela não lavratura do AIIM, nos termos do §4º do artigo 10 do mesmo dispositivo legal;

5.5 Que o próprio recorrente reconhece a existência de cláusula de fidelização para que o desconto seja concedido, inclusive com multa no caso descumprimento;

- 5.6 Que o recorrente reconhece que existe uma condição resolutiva, dependente de evento futuro e incerto, para que o desconto seja mantido durante determinado período contratual;
- 5.7 Que não importa o valor da multa estipulada, se integral ou proporcional no caso de descumprimento do contrato e o relevante é que o desconto concedido somente estaria vigente condicionado ao cumprimento da cláusula de estar fidelizado ao plano por determinado período contratual;
- 5.8 Que a Decisão Normativa CAT 03/2004 dispõe sobre a natureza jurídica dos contratos de fidelização dos planos de serviços de telefonia móvel, demonstrando de forma cristalina se tratar de desconto condicional;
- 5.9 Que muito embora a Portaria CAT 79/2003 preveja a possibilidade de campos numéricos com valores negativos, essa previsão aplica-se tão somente a valores de natureza meramente financeira, que reduzem o valor contábil da operação ou prestação e não podem ter nenhuma repercussão tributária, conforme disciplinado na alínea b do inciso V do artigo 5º da referida regra normativa;
- 5.10 Que o contribuinte autuado não apresentou a documentação solicitada em notificações específicas, mesmo sendo concedidas inúmeras prorrogações de prazos para o cumprimento;
- 5.11 Que não basta alegar que os tenha disponibilizado em página eletrônica se a notificação era específica sobre a entrega de documentos à fiscalização;
- 5.12 Que o descumprimento após reiteradas notificações, contrariando os artigos 494, inciso I e 497 do RICMS/00, causa verdadeiro embaraço à verificação fiscal;
- 5.13 Que se trata de contribuinte de grande porte econômico com valor total de operações nos 12 meses anteriores à lavratura acima dos 11 bilhões de reais (vide demonstrativo - fls. 11 - elaborado para atender exigência do artigo 85-A da Lei nº 6.374/89) e com inúmeros antecedentes de lavraturas, totalizando mais de 70 (setenta) autos de infração já lavrados;
- 5.14 Que para cálculo dos juros a partir de 01 de novembro de 2017, caso da presente lavratura, a Lei nº 16.497/17, regulamentada pelo Decreto nº 62.761/17, já estabelecera a taxa SELIC como juros devidos (ou 1% por fração de mês), por nova redação do artigo 96 da Lei 6.374/89;
- 5.15 Que deve ser aplicada a Súmula nº 13/2018 referente à atualização da base da multa;
- 5.16 Por fim, pugna pelo não provimento do Recurso.

É o relatório. Passa-se ao voto:

6. Há juntada de memoriais às fls. 620.173/620.178, acompanhado de docs. de fls. 620.179/620.295
7. Em sede preliminar, o recorrente pugna pela nulidade do AIIM por incompleta a capitulação da infração no art. 87 do RICMS e por inespecificidade do art. 5º, inciso III da Portaria CAT 79/2003.
8. Compreendo que a leitura do “Relato da Infração” constante no AIIM permite compreender com exatidão a infração cometida, o motivo da prática do ilícito e a consequência desse ato. Assim, constato o cumprimento dos pressupostos constantes no artigo 142 do Código Tributário Nacional.
9. O AIIM faz menção expressa às notas explicativas e aos Demonstrativos, os quais, juntamente com o texto do AIIM, as provas e a capitulação da infração, cumprem plenamente a função documental do

lançamento, permitindo controlar com exatidão este ato e garantindo a certeza dos direitos e obrigações.

10. Neste sentido a lição de Leandro Paulsen:

Sendo, o lançamento, o ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, nos termos da redação do art. 142 do CTN, certo é que do documento que formaliza o lançamento deve constar referência clara a todos estes elementos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente. Muitas vezes, o documento de lançamento (NFLD, Auto de Infração, etc) não é detalhado, mas se faz acompanhar de um relatório fiscal de lançamento, que o integra, contendo todos os dados necessários à perfeita compreensão das causas de fato e de direito, do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte, sendo que inexistirá vício de forma. (Paulsen, Leandro. Direito Tributário. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2006. p. 1075).

11. Ademais, o contribuinte demonstra em sua defesa ter entendido com clareza a acusação, não tendo demonstrado qualquer tipo de prejuízo que pudesse inquinar o AIIM.
12. Para o presente feito, a matéria tributável, ou seja, a situação descrita em lei como pressuposto material do fato gerador, ficou caracterizada pelo auditor fiscal ao apontar nos itens I.1 a I.8 da acusação a falta de pagamento do ICMS por ter emitido Notas Fiscais de Serviço de Comunicações (NFSC, modelo 21) e Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST, modelo 22 com erro na determinação da base de cálculo do imposto, decorrente da inserção de itens correspondentes a descontos condicionais como incondicionais..
13. Perpetrada a subsunção da conduta às seguintes normas: Art. 37, §1º, item 1, Arts. 58 e 87 do RICMS/00 (Dec. 45.490/00), art. 178, inc. X e inc. XI do RICMS/00, art. 5, inciso III da Portaria CAT 79/2003, Decisão Normativa CAT 03/200, e em razão da vinculação e obrigatoriedade da atividade de lançamento imposta pelo parágrafo único do art. 142 do CTN, o fisco enquadró o recorrente na multa imposta pelo artigo 85, Inciso I, alínea “c” da Lei nº 6.374/89.
14. A matéria fática que ensejou a presente autuação tem fundamento nos documentos apresentados e anexados pelo Fisco ao presente feito.
15. Não assiste razão ao recorrente, portanto, ao afirmar que a autuação carece de fundamentação, pois a descrição fática, conforme já exposto, possui embasamento legal e documental, sendo que a leitura do Auto de Infração é suficiente para as partes envolvidas possam apresentar seus argumentos e defender seus interesses em atenção ao mais legítimo direito de defesa e contraditório.

Restou, portanto, plenamente satisfeita a função documental do lançamento, a qual, na lição de Ruy Barbosa Nogueira, existe para que tanto a Administração quanto o contribuinte possam controlar a exatidão do lançamento e para que haja garantia e certeza dos direitos e obrigações. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 224).

16. Ainda sobre essas possíveis inconsistências do AIIM, o auditor autuante, em sede de manifestação fiscal assim esclarecer:

Os dispositivos relativos ao lançamento (art. 58 RICMS/00), apuração do imposto pelos contribuintes pertencentes ao Regime Periódico de Apuração (art. 87 RICMS/00), NFSC (art. 175, inc. X e XI RICMS/00), NFST (art. 178, inc. X e XI RICMS/00), escrituração de forma resumida no Livro Registro de Saídas (art. 5º Portaria CAT 79/2003) foram corretamente indicados porque as notas fiscais são emitidas e há previsão legal para que sejam escrituradas e declaradas. Se houve erro na emissão das notas, todas as etapas posteriores ficam prejudicadas.

17. Pelo exposto, afastó a alegação de falta de fundamentação, fundamentação incompleta ou incorreta.

18. Ainda em sede preliminar, há pedido de nulidade do AIIM por ausência dos procedimentos da Portaria CAT 115/2024.
19. Não assiste razão ao recorrente neste sentido.
20. É nítido o caráter de controle do ato administrativo explícito nas disposições da referida Portaria CAT nº 115/2014, controle este, exercido internamente.
21. Reconheço que as consequências do procedimento têm repercussão externa, notadamente para o contribuinte autuado ou não.
22. Todavia, o § 4º do artigo 10 da Portaria nº 115/2014 estabelece que o contribuinte somente será notificado **caso a Comissão de Controle de Qualidade decida pela não lavratura do AIIM**.
23. Esta é a única situação em que o contribuinte terá ciência formal do parecer da Comissão de Controle de Qualidade.
24. Nos demais casos, fica implícita a decisão favorável à lavratura do AIIM, o qual será comunicado ao contribuinte exclusivamente com a informação de que foi analisado pela Comissão de Controle de Qualidade nos termos da Portaria nº 115/2014, juntamente com a notificação de lavratura.
25. No caso, não vislumbro qualquer hipótese de não lavratura do AIIM, previstas no Artigo 10 e no Anexo único da Portaria CAT nº 115/2014.
26. Ademais, o TJSP já apreciou a matéria e entendeu que o **parecer da Comissão de Controle de Qualidade não é pré-requisito essencial à lavratura e validade do auto de infração, conforme se observa da Apelação Cível nº 1009180-90.2014.8.26.0597**, Rel. Desembargador TORRES DE CARVALHO:

“Controle de qualidade. A Portaria CAT nº 21/99 de 17-3-1999 disciplina o controle de qualidade que antecede a lavratura de Autos de Infração e Imposição de Multa com valor igual ou superior a 80.000UFESP; conforme seu art. 2º, 'caput', a autuação será efetivada depois de referendado o texto e fundamentos por ato de uma das vinte e uma Comissões de Controle de Qualidade criadas no âmbito das Delegacias Regionais Tributárias (DRT) e da Diretoria Executiva da Administração Tributária (DEAT). Trata-se de medida que tem por objetivo salvaguardar os interesses tanto da Fazenda Estadual quanto do contribuinte, evitando-se erros que possam prejudicá-los; **mas não constitui pré-requisito essencial à lavratura e validade do auto de infração (art. 142 do CTN e art. 34 da LE nº 13.457/09); é procedimento cujo não atendimento ou atendimento em termos divergentes pode causar a substituição e responsabilização funcional do agente fiscal de rendas (art. 6º), mas não a desconstituição da autuação, especialmente quando não apontados vícios ou irregularidades específicas capazes de ensejar a declaração de nulidade; e sequer a Portaria CAT nº 115 de 7-11-2014, que revogou a Portaria CAT nº 21/99 e passou a disciplinar a matéria, leva a entendimento em sentido contrário.**” (g.n.)

27. Por fim, aponto que por configurar falta de recolhimento do imposto, não considero cumprido o requisito previsto no inciso I do artigo 10 da Portaria CAT nº 115/2014.
28. No mesmo sentido é a pacífica jurisprudência da Câmara Superior deste Tribunal.

AIIM 4.133.234-9 – Rel. João Maluf Júnior. Julgado em 24/10/2024

Quanto à alegação de nulidade do AIIM pela falta de comprovação do controle de qualidade previsto na Portaria CAT 115, a recorrente assim deduz suas razões recursais:

...

Portanto, o que se vê é que a recorrente traz alegações de duas ordens sobre a matéria: a primeira, que a ausência de comprovação do controle de qualidade acarreta a nulidade do lançamento; e, a segunda, que o contribuinte se enquadraria no disposto no art. 10 da referida Portaria.

Quanto à primeira alegação, a r. decisão recorrida assim se manifestou:

“33. No que se refere ao argumento de que a omissão das informações e documentos que levaram a autuação fiscal ao Controle de Qualidade, implicaria cerceamento do direito de defesa, ressalto o entendimento da C. Câmara Superior desse Tribunal de Impostos e Taxas, proferido no julgamento do AIIM nº 4073673-8, in verbis. “(..) a ausência de prova documental da realização do controle de qualidade não se constitui em vício nem de natureza formal nem de natureza material, uma vez que não é vício já que é irrelevante para demonstrar o cometimento da infração que é imputada, quer seja no tocante a sua natureza, quer no tocante à pessoa do infrator, quer no tocante a qualquer elemento que a constitua. Não se pode cancelar um Auto de Infração em razão de suposta ausência de elemento documental que não é relevante para demonstrar a ocorrência da infração, não sendo assim no sentido técnico, elemento probatório dos autos. (..) Portanto, a Portaria 115/14, e o próprio controle de qualidade como um todo, não tem o condão de gerar nos presentes autos qualquer efeito direto que seja benéfico ao autuado uma vez que aqui não se pode aplicar o quanto disposto no art. 10 da referida portaria.” (g.n.) (fls. 2.114)

De fato, como bem acentua a decisão, tal primeira questão já se encontra pacificada no seio deste E. TIT, por meio de diversos julgados desta C. Câmara Superior, reproduzidos a seguir, no sentido de que não há que se falar em nulidade do AIIM, mesmo em face da suposta ausência da juntada aos autos de documento que comprove a realização do controle de qualidade nos termos da Portaria CAT 115/14, de modo que este tipo de alegação trazida pelo contribuinte em seu recurso não comporta mais conhecimento.

Com efeito, tendo sido firmado por esta C. Câmara Superior o entendimento no mesmo sentido daquele exposto na r. decisão recorrida, não há que se falar em dissídio jurisprudencial que possa implicar a reforma da decisão, na dicção da Súmula 83, do E. STJ:

“Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”

Nesse sentido, esta C. Câmara Superior tem se manifestado, à unanimidade e uniformemente ao longo do tempo, no sentido da tese de que:

“16. Além de todas essas barreiras para conhecimento deste argumento, ainda assim esta Câmara Superior já tem o entendimento consolidado de que o controle de qualidade previsto em referida Portaria é procedimento interno da SEFAZ/SP que antecede a lavratura do AIIM, visando ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal. Não há, contudo, nem em referida Portaria CAT nº 115/14 ou em qualquer outro dispositivo legal, a obrigatoriedade de se juntar parecer de referida análise ao AIIM.” (g.n.) (AIIM 4116780-6, Rel. Paulo Schmidt Pimentel, 13/06/2024, decisão unânime)”

“08 - De pronto, é de ser afastada porque inócua, a alegada nulidade que diz respeito a inexistência de certificação de qualidade consoante previsão da

Portaria CAT 115/2014 e, que ao ver da Recorrente, demandaria fosse o julgamento convertido em diligência. Esse questionamento tem sido rotineiramente trazido em apelos especiais e devidamente repelidos neste pleno, seja porque os requisitos documentais previstos na aludida Portaria não se consubstanciam como de validade do AIIM; seja porque a questão conversão do julgamento em diligência por ser objeto de entendimento da Câmara Julgadora quanto à conveniência e oportunidade, é etapa vencida neste apelo.” (g.n.) (AIIM 4116575-5, Rel. Augusto Toscano, 22/09/2022, decisão unânime)

29. Por conseguinte, não acato esta preliminar de nulidade do AIIM.

30. Passo à análise do mérito referente aos itens I.1 a I.8.
31. Sinteticamente, a fiscalização acusa o recorrente de utilizar base de cálculo negativa ao incluir descontos vinculados à fidelização de planos de assinatura com multa pelo descumprimento, como se fossem descontos incondicionais.
32. Por outro lado, o recorrente alega que tais descontos são de fato incondicionais pois: 1. Não tem relação de proporcionalidade direta com a multa pela rescisão contratual; 2. Não há evento futuro e incerto apto a ensejar a condição; 3. Que é preciso preservar o conceito jurídico de condição em detrimento do conceito vulgar utilizado pelo Fisco.
33. Cita posicionamento da RFB e do STF para quem os descontos concedidos diretamente no documento fiscal seriam sempre incondicionais.
34. Para o deslinde do presente caso, imperioso buscar a definição dos conceitos de descontos condicionais e incondicionais.
35. A condição é elemento accidental (os outros são os elementos essenciais e os naturais) do negócio jurídico, dentre eles a prestação de serviços de comunicação e telecomunicação, prevista no art. 121 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

36. A condição afeta o plano da eficácia do negócio jurídico, ou seja, na aptidão do negócio jurídico produzir efeitos e a extensão destes efeitos.
37. De plano, passo a analisar o requisito temporal da condição.
38. Exige a lei civil que para a existência válida da condição, o evento deve ser futuro, entendido este como um fato jurídico ainda não ocorrido.
39. A lei não estabelece o lapso temporal entre o momento da celebração do negócio jurídico e a ocorrência deste fato, motivo pelo qual reputo que para a ocorrência da condição, basta que o evento a que está submetida a condição não seja cronologicamente o mesmo da celebração do contrato.
40. No presente caso, a fiscalização aponta como condição a fidelização do cliente da autuada por prazos que variam de 12 a 24 meses, conforme extratos de contratos cujas cláusulas serão aqui delineadas a seguir, e a recorrente argumenta que o que a fiscalização considera como condição é o pagamento da multa pela antecipação do encerramento do contrato.
41. Por óbvio, ambos os eventos ocorrem em momento posterior à celebração do negócio jurídico, motivo pelo qual considero não haver celeuma neste requisito.
42. Passo então à análise da incerteza do fato jurídico futuro.
43. O contribuinte argumenta que a permanência no plano pelo período avençado é evento **futuro e certo** no âmbito do contrato celebrado entre as partes.
44. Por outro lado, a fiscalização entende que a permanência do cliente é evento futuro e incerto, nos exatos

termos do art. 121 do Código Civil.

45. Aponto que a incerteza é o fator de discriminação entre o elemento acidental condição e o elemento acidental termo, este, elemento que subordina a eficácia do negócio jurídico a **evento futuro, porém de ocorrência certa**.
46. Não me convenço do argumento aventado pelo recorrente, ao passo que contraria direitos consumeristas básicos como o direito a arrependimento e da liberdade de contratação.
47. A aceitação da tese de certeza do prazo contratual de fidelidade significa admitir que o cliente consumidor estaria obrigado, sem qualquer alternativa, a permanecer contratando determinado serviço de comunicação ou telecomunicação.
48. Compreendo que o consumidor não contrata os serviços do autuado e já no momento da contratação prevê um certo e determinado prazo para o encerramento do contrato, mesmo aquele de fidelização. O que é natural e intuitivo é que ele permaneça vinculado ao contratado enquanto os serviços prestados lhe servirem.
49. Por esse lado, considero que a resolução contratual antes do prazo de fidelidade ou até mesmo após este prazo é fato imprevisível, o que é corroborado pelas cláusulas de prazo indeterminado da prestação de serviço. Como exemplo, Cláusula 22.01, de fls. 88.529 – Contrato de Prestação de Serviço de TV por assinatura.

22.01 O presente contrato **vigorará por prazo indeterminado** a contar da data de instalação/habilitação do SERVIÇO pela PRESTADORA.

23.05 O presente contrato de prestação de serviços **poderá ser rescindido a qualquer tempo** pelas partes, quando comprovado desrespeito ou violação de qualquer de suas cláusulas.

50. Pelo exposto, me convenço que o fato jurídico da rescisão contratual é evento incerto no momento da celebração do negócio, o que atende aos requisitos do elemento acidental condicional previsto no Código Civil.
51. Continuando no estudo da cláusula condicional, a doutrina aponta que esta, no sentido técnico-jurídico é uma limitação voluntária à eficácia do negócio e admite duas espécies: a) condição suspensiva; e b) condição resolutiva. Tem-se a condição suspensiva quando a eficácia do negócio jurídico só tem início após a realização do evento futuro e incerto (art. 125). **Condição resolutiva, por outro lado, é aquela que não impede que o negócio produza efeitos desde logo, mas os faz cessar no momento em que se verifica o evento futuro e incerto (art. 127).** (TARTUCE, 2019).
52. A manutenção do contrato de prestação de serviços aqui debatidos enquadra-se na segunda espécie, das condições resolutivas, aquelas que não impedem os efeitos do negócio jurídico, mas faz cessar esses efeitos a partir da ocorrência do fato futuro e incerto.
53. Percebo que toda a argumentação do recorrente se restringe às hipóteses em que o cliente consumidor encerra o contrato de prestação de serviços antes do prazo de fidelização, devendo, por tal motivo arcar com a multa rescisória proporcional ao prazo faltante, mas não menciona a redução dos serviços prestados, situação em que, a despeito de continuar vinculado aos serviços, reduz os serviços consumidos, hipótese igualmente prevista em seus contratos de prestação de serviços, conhecida como redução de pacote.
54. Esta diferença é essencial, pois deixa mais clara a natureza condicional do prazo de fidelidade. Se na primeira hipótese, de encerramento de contrato, a única consequência para o cliente consumidor é a multa, na redução de pacote, conforme previsão contratual, além da multa, o cliente se vê tolhido dos benefícios inicialmente contratados de redução de preços, conforme se observa na seguinte cláusula:

08.01 A PRESTADORA poderá oferecer ao ASSINANTE benefícios e/ou ofertas especiais, em caráter temporário, tais como, liberação do pagamento da taxa de adesão e/ou instalação, **descontos nos preços a serem pagos nos primeiros meses de contratação, dentre outros, mediante o compromisso de PERMANÊNCIA MININA do ASSINANTE com a PRESTADORA** pelo período de até 12 meses, contados a partir da data de início da fruição dos benefícios, mediante assinatura do respectivo Contrato de Permanência.

...

08.03 Na hipótese de cancelamento antes do prazo de PERMANÊNCIA MININA. O ASSINANTE estará obrigado ao pagamento do valor informado no Contrato de Permanência.

08.04 Durante a vigência da OPÇÃO FIDELIDADE - PERMANÊNCIA MÍNIMA, a alteração para um **PACOTE DE CANAIS inferior em relação ao valor e a quantidade de canais, será entendida como desistência da OPÇÃO FIDELIDADE PERMANÊNCIA MÍNIMA** implicando em automática cobrança do valor mencionado no item anterior.

3. DA RESCISÃO CONTRATUAL

23.01 O presente contrato ficará, automaticamente, rescindido de pleno direito caso:

(a) seja cancelada a autorização outorgada à PRESTADORA para prestação do SERVIÇO;

(b) o ASSINANTE não tenha mais interesse na continuidade da prestação do SERVIÇO, mediante comunicação à PRESTADORA. **O ASSINANTE deverá cumprir as obrigações contratuais, especialmente as advindas de benefícios especiais condicionados à OPÇÃO FIDELIDADE- PERMANÊNCIA MÍNIMA;**

...

23.03 Em qualquer caso de rescisão poderá ocorrer, ainda, ônus adicional ao ASSINANTE que tenha optado por benefícios da OPÇÃO FIDELIDADE - PERMANÊNCIA MÍNIMA na forma prevista neste instrumento, assim como ao ASSINANTE que não tenha devolvido, ou que se negue a devolver, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da rescisão, os equipamentos de propriedade da PRESTADORA que lhe tenham sido cedidos, na forma deste contrato.

23.04 Constituindo o ônus adicional previsto na cláusula antecedente, a PRESTADORA emitirá, automaticamente, a respectiva fatura de cobrança ao ASSINANTE.

55. Apreendo da referida cláusula 08.04 que se a redução do pacote implica desistência da permanência mínima e que se nos termos da cláusula 08.01 os descontos estão condicionados ao compromisso de PERMANÊNCIA MININA do ASSINANTE com a PRESTADORA pelo período de até 12 meses, por óbvio, o não atendimento da condição de permanência, implica o cancelamento dos descontos, além da multa prevista na cláusula 08.03.
56. Não bastasse, a legislação bandeirante já se dedicou ao tema da natureza dos descontos condicionados à planos de fidelidade, nos termos da Decisão Normativa CAT 03/2004, *in verbis*.

Decisão Normativa CAT 3, de 27-09-2004

ICMS - "Multas rescisórias" previstas nos contratos de fidelização dos planos de serviços de telefonia móvel - Natureza jurídica

...

4. Para responder as questões supramencionadas, é necessário, inicialmente, analisar a natureza jurídica das obrigações com cláusula penal. A noção desse instituto é dada, com a clareza costumeira, por Roberto Senise Lisboa (Manual Elementar de Direito Civil, 2º volume, Editora Juarez de Oliveira, pág. 117:

"Cláusula penal é o dispositivo que incide em desfavor daquele que descumpriu com as obrigações previstas no contrato.

É autêntica sanção ou pena civil decorrente da inadimplência culposa da obrigação contratual no tempo, modo ou lugar convencional (mora).

A cláusula penal é pena ou multa convencional (stipulatio poenae), por atraso (inexecução total ou parcial, denominada mora) ou por compensação (multa compensatória de eventuais prejuízos). É, ainda, pacto acessório conseqüente da inexecução da obrigação.

Trata-se a cláusula penal, pois, de dispositivo que possui como função a pré-liquidação dos danos sofridos por aquele que não teve seus interesses contratuais devidamente satisfeitos (liquidação à forfait de perdas e danos)".

5. O que é mais importante para o deslinde da questão é que a cláusula penal tem, como uma de suas características, a "subsidiariedade ou acessoriedade, pois ela somente é fixada em razão da existência de uma ou de várias obrigações principais, vindo a subsistir apenas durante a vigência da cláusula da qual depende (diante da regra de que o acessório segue o principal)" (Roberto Senise Lisboa, obra citada, pág. 118). Assim sendo, o que mais nos interessa, na análise do presente caso, é o estudo da obrigação principal estabelecida entre a operadora de telefonia móvel e seu cliente.

6. O contrato possui os seguintes elementos:

a. obrigação principal: compra e venda de aparelho com subsídio ou oferta de plano de serviços com franquia de minutos e/ou tarifas reduzidas, vinculadas a que o adquirente utilize o plano contratado por um período mínimo previamente estipulado;

b. cláusula penal (acessória): a perda do benefício, caso o adquirente não cumpra a obrigação que condicionou o desconto.

7. Sem maiores esforços, portanto, **podemos concluir que o desconto oferecido está nitidamente vinculado a uma condição resolutiva, ou seja, estamos diante de um desconto condicional.** A cláusula penal (obrigação acessória ou subsidiária) prevista no contrato, **somente confirma a natureza condicional do desconto.** Aliás, Carlos Roberto Gonçalves (Direito das Obrigações, Parte Geral, Editora Saraiva, pág. 41) esclarece que a cláusula penal,

"Embora geralmente seja fixada em dinheiro, algumas vezes toma outra forma, como a entrega de uma coisa, a abstenção de um fato ou a perda de algum benefício, como, por exemplo, de um desconto". (g.n.)

8. Assim sendo, entendemos que o desconto condicional oferecido pelas operadoras de telefonia móvel deve compor a base de cálculo do ICMS na operação de venda dos citados produtos ou serviços, a teor do disposto no item 1 do § 1º do artigo 37 do RICMS/2000.

9. Ressaltamos, pelo que foi exposto, que o valor do desconto condicional deve compor a base de cálculo do ICMS no momento da venda do produto ou serviço, ou seja, independe totalmente da eventual aplicação da pena estipulada.

57. Cumpre pontuar que as decisões normativas CAT/SRE, no Estado de São Paulo, compõem a categoria de legislação tributária, nos termos do artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional, c.c. art. 522

58. Chamo atenção para a doutrina de Carlos Roberto Gonçalves invocada pela Decisão Normativa, a qual desvincula a cláusula penal do valor do negócio ao exemplificar a exigência como a entrega de uma coisa, a abstenção de um fato ou, como no presente caso, a perda de algum benefício.
59. Por óbvio, notadamente nas relações de consumo, a cláusula penal, deverá ser adequada e proporcional, entendida esta proporcionalidade não como uma relação matemática com os benefícios concedidos, como pretende fazer crer o contribuinte autuado, mas como espécie de constrangimento financeiro adequado à manutenção do contrato por tempo mínimo de fidelização, esta a real condição para concessão dos benefícios.
60. Compreendo que a multa por rescisão é diretamente proporcional a mitigação dos custos de habilitação, adesão e instalação, ou seja, na medida em que estes custos são absorvidos pelos meses de contrato, menor o valor da cláusula penal, raciocínio que construo da própria cláusula concessiva dos benefícios que citam expressamente a liberação destas taxas vinculada à fidelização mínima.
61. Ainda que exemplificativamente aqui eu cite as cláusulas do contrato relativo ao serviço cobrado no item I.1, estas cláusulas se repetem nos contratos objeto de todos os itens, de maneira uniforme, conforme abaixo, sendo que para alguns dos serviços, o contribuinte apresenta resposta englobada em atendimento à Notificação Nº1, com o Sumário e Termos e Condições de Uso envolvendo os “Planos Pós Pago Claro Pós Giga”, “Desconto Claro Pós” e “Desconto Claro Pós Mais”.
62. A cláusula 9 exige a obrigatoriedade de **permanência mínima de 12 meses**, caso contrário, haverá aplicação de multa por rescisão antecipada do contrato.

Item I.2 - “Desconto Claro Pós Giga”,

9. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

9.1 Os Planos CLARO PÓS GIGA possuem permanência mínima de 12 (doze) meses e o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, **sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato.**

ITEM 3: “Desconto Claro Max 2GB”

9. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

9.1 Os Planos CLARO PÓS GIGA possuem permanência mínima de 12 (doze) meses e o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, **sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato.**

ITEM 4: “Desconto Claro Pós”,

9. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

9.1 Os Planos CLARO PÓS GIGA possuem permanência mínima de 12 (doze) meses e o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, **sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato.**

ITEM 5: “Desconto Claro Pós Mais”

9. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

9.1 Os Planos CLARO PÓS GIGA possuem permanência mínima de 12 (doze) meses e o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, **sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato.**

ITEM 6: - “Desconto Plano Telemetria Movel Roaming”,

Circularizado o cliente PagSeguro Internet S/A, CNPJ 08.561.701/0001-01, foi apresentado, em resposta à notificação fiscal, o **“Termo de Contratação – Pessoa Jurídica - Telemetria” firmado com o contribuinte em questão, o qual informa como prazo de permanência mínima no plano o período de 24 meses para fruição dos benefícios.** Em vários momentos, pode-se verificar a importância da condição do prazo mínimo estabelecido pelo contrato, como mostram os excertos abaixo: fls. 57

Condições Comerciais para Prestação do Serviço Móvel Pessoal - SMP

1. Tendo em vista as condições vantajosas oferecidas pela Claro na aquisição de Chi doravante denominado (s) Chips Claro, na forma constante no TERMO DE CONTRATA O PESSOA JURÍDICA, parte integrante do Contrato de Prestação de Serviço Móvel Pessoal, **o ASSINANTE deverá permanecer habilitado junto à Claro pelo prazo de permanência mínima conforme condições comerciais aqui estabelecidas sob pena de, ao rescindir o presente Termo antes de decorrido o prazo de permanência mínima indicado, incorrer no pagamento de multa na forma estabelecida na tabela abaixo:**

2.1. O ASSINANTE concorda desde já que as solicitações dispostas no item 2 acima estão condicionadas à confirmação de recebimento pela Claro, e que, em qualquer hipótese, permanecem vigentes as disposições constantes neste Instrumento e no Contrato de Prestação de Serviço Móvel Pessoal, inclusive no que tange ao prazo de permanência mínima aqui estabelecido, que, no caso de aquisição de novas linhas, franquias em reais e serviços adicionais (Módulos), passa a contar da data de ativação das mesmas.

Permanência Mínima - 24 meses

4. A redução do valor total mensal contratado pelo ASSINANTE ou a rescisão da presente contratação antes do decurso do Prazo de Permanência ensejarão as seguintes penalidades:

No caso de cancelamento do Valor Total do Contrato: 50%

4.1 (cinquenta por cento) do valor total mensal contratado, **multiplicado pela quantidade de meses restantes para o término do período de permanência mínima.**

4.2 No caso de cancelamento/redução parcial do Valor Total do Contrato: 50% (cinquenta por cento) do(s) valor(es) individual(ais) mensal(is) cancelados/reduzidos, multiplicado pela quantidade de meses restantes para o término do período de permanência mínima, conforme última contratação realizada.

5. Qualquer acréscimo a toda e qualquer contratação já existente, onde tenha obtido descontos ou promoções, acarretará o aumento do valor total mensal contratado, sendo que o cancelamento parcial ou total da contratação implicará a incidência da multa estipulada no item 4 e seus subitens acima.

...

7. Caso o ASSINANTE, antes do decurso do Prazo de Permanência estabelecido neste Termo, solicite a alteração de seu Plano de Serviço e/ou Módulos e/ou Pacotes de Serviços para outro, as seguintes condições deverão ser observadas:

7.1. Caso a alteração não ocasione uma diminuição do valor mensal inicialmente contratado, o ASSINANTE permanecerá obrigado a cumprir os meses remanescentes do prazo de permanência estabelecido neste Termo; e

7.2. Caso a alteração solicitada ocasione uma diminuição do valor mensal inicialmente contratado, o ASSINANTE deverá pagar à CLARO a quantia indicada no item 4 acima.

ITEM 7: “Desconto Banda Larga”

Embora notificado inúmeras vezes, além de renotificado, e concedidas várias prorrogações de prazo para a prestação de informações ao Fisco, o contribuinte deixou de apresentar o contrato / termo de adesão referente ao mencionado plano.

Verificando o site do contribuinte, foram encontradas informações sobre o plano Banda Larga, o qual oferece opção de fidelidade, conforme imagens abaixo: fls. 63 e docs. de fls. 66/67 (fidelidade)

07. DA OPÇÃO FIDELIDADE- PERMANÊNCIA MÍNIMA

07.01 A PRESTADORA poderá oferecer ao ASSINANTE benefícios elou ofertas especiais, em caráter temporário, tais como, liberação do pagamento da taxa de adesão elou instalação, descontos nos preços a serem pagos, dentre outros, mediante o compromisso de PERMANÊNCIA MÍNIMA do ASSINANTE com a PRESTADORA, conforme CONTRATO DE PERMANÊNCIA a ser firmado pelas Partes.

ITEM 8: - “Desconto Assinatura Controle”,

Embora notificado inúmeras vezes, além de renotificado, e concedidas várias prorrogações de prazo para a prestação de informações ao Fisco, o contribuinte deixou de apresentar o contrato / termo de adesão referente ao mencionado plano.

Verificando o site do contribuinte, foram encontradas informações sobre o plano Controle, o qual oferece opção de fidelidade, conforme imagens abaixo:

1. Pelo presente instrumento, o ASSINANTE, devidamente qualificado no Termo de Adesão de Pessoa Física para Planos Pós Pagos ("Termo de Adesão"), parte integrante deste Contrato de Permanência — Pós Pago ("Contrato de permanência") e do Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal — SMP ("Contrato SMP"), tendo recebido as condições comerciais vantajosas oferecidas pela CLARO e mencionadas no Termo de Adesão, o ASSINANTE **se compromete a permanecer como usuário da CLARO, pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses ("Prazo de Permanência")**, contados da data de assinatura deste instrumento, conforme regulamentação da Anatel.

3. ASSINANTE desista do benefício comercial Caso o mencionado do Termo de Adesão e solicite o cancelamento de seu Contrato SMP antes do término do Prazo de Permanência, **estará sujeito ao pagamento de multa rescisória, proporcional ao tempo restante para o término do Prazo de Permanência e ao valor do benefício comercial concedido, conforme consta do Termo de Adesão e/ou Regulamento da Promoção escolhida pelo ASSINANTE.**

8. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

8.1 Os Planos CLARO CONTROLE previstos no presente documento **possuem permanência mínima de 12 (doze) meses quando da adesão a quaisquer ofertas promocionais do item 2.** e seguintes deste documento e em vigor para o Plano, e o valor da multa por rescisão antecipada será proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato, conforme especificado no Termo de Adesão.

8.2 Caso o USUÁRIO opte por não aderir a permanência mínima, o mesmo não terá direito a nenhuma das condições promocionais dispostas no item 2. E seguintes presente documento, sendo aplicado ao Plano Suas características e valores vigentes na forma do item 1. e subitens.

8.3 A multa de permanência mínima em razão das ofertas do item 2. do Plano acima, em relação a linha titular, é de R\$ 120,00 (cento e vinte reais) no caso de não cumprimento do prazo de permanência mínima, **e, ainda, poderá ser aplicada multa variável, de acordo com os valores de desconto aplicáveis sobre a compra de equipamentos e aparelhos para uso dos serviços ou outras penalidades de ofertas constantes de outros documentos e que possam ser cumulativas com este.**

63. Chamo atenção para os contratos vinculados aos itens I.1 a I.4 e I.7 a I.8, para os quais há expressa previsão de que o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, **sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato, o que afasta peremptoriamente o argumento recursal.**
64. Todavia, a despeito do raciocínio até aqui desenvolvido, não desconheço que em recente decisão da 8ª Câmara Julgadora, no AIIM 4.151.974-7, sob a relatoria da e. juíza Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, a tese recursal foi acolhida, nos seguintes termos:

Assim, o cliente da Recorrente e demais operadoras que realizam a mesma atividade usufrui do benefício (o desconto, de imediato) e tem a faculdade de rescindir o contrato de telecomunicação a qualquer tempo.

Todavia, se não for observado o prazo mínimo e o contrato for rescindido sem justo motivo, esse cliente deverá arcar com o pagamento de determinada quantia a título de multa.

Não há, portanto, vínculo entre o valor do desconto concedido, já na adesão, e a multa fixada por extinção prematura do plano de serviços de telecomunicações, inclusive em vista de que, se não houver a rescisão antecipada, o desconto será concedido e fruído de qualquer forma, de imediato.

...

Assim, analisando o acervo probatório, especialmente os contratos firmados pela Recorrente e demais documentos, notas fiscais, planilhas, etc, acostados aos autos, depreende-se que os descontos são concedidos independentemente da ocorrência de qualquer condição posterior e não dependem de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal ou da fatura de serviços.

...

O argumento fiscal, no sentido de que os descontos concedidos seriam condicionados uma vez que se encontram vinculado ao cumprimento do contrato, no caso, a manutenção de consumo de minutos mensal mínimo de serviço contratado, efetivamente, não se sustenta, pois, frise-se: decorre de obrigação contratual, de condições previamente estabelecidas, cujo descumprimento é passível de punição pela multa indenizatória, ou seja, a concessão do desconto não constitui evento

“futuro ou incerto”.

65. Este julgamento tratou exclusivamente dos produtos Desconto Claro Pós Giga e Desconto Claro Max 2GB, objeto dos itens I.2 e I.3 deste AIIM.
66. O mesmo entendimento foi abarcado pela 10ª Câmara Julgadora, em voto da lavra do e. juiz dr. Faissal Yunes Júnior, no AIIM 4.073.544-8 de 28/05/2021, que prevaleceu também por voto de qualidade da e. presidente dra. Isabel Omil Luciano, pendente de Recurso Especial, assim ementado:

Ementa:

ICMS - serviços de comunicação - contrato de fidelidade - abatimentos e multa por descumprimento - desconto incondicionado – não caracterização dos abatimentos por contrato de fidelização como **desconto condicionado - valores fixados de comum acordo entre as partes sem ajustes posteriores após a emissão da nota fiscal de serviços - infração não caracterizada - exclusão da base de cálculo do imposto de acordo com a legislação - recurso ordinário conhecido e provido. AIIM Cancelado**

67. Há ainda voto proferido pelo e. juiz dr. Eduardo Soares de Melo, no AIIM 4.130.501-2, convertido em diligência para verificação de trânsito em julgado de ação coletiva sobre os juros aplicáveis, posteriormente julgado favoravelmente à Fazenda Estadual, assim ementado inicialmente:

Ementa:

ICMS. Acusação fiscal de falta de pagamento de ICMS na emissão de Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações – NFST contendo itens de descontos condicionais concedidos aos clientes da Recorrente e, assim, reduzindo a base de cálculo do imposto estadual com o recolhimento a menor dos débitos fiscais. Preços previamente estipulados em contrato. Inexistência de revisão de lançamento de ofício (AIIM complementar), na forma pretendida pela Autuada. Inocorrência de nulidade da autuação fiscal, por vício material. Descontos incondicionados, não atrelados a evento futuro e incerto. Valor da multa rescisória, de natureza indenizatória, não correspondente ao montante dos descontos concedidos. Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido. AIIM cancelado.

Voto divergente dr. Sael Riemma

Ementa:

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE TELECOMUNICAÇÕES (NFST) CONTENDO DESCONTOS CLASSIFICADOS COMO CONDICIONAIS PELO FISCO.

No mérito, caracterizado o desconto incondicional, julgo improcedente o AIIM. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

Voto condutor Dr. Rapahel Zulli Neto

Ementa:

EMENTA ICMS - Falta de pagamento do Imposto - Emissão de Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações excluindo-se da base de cálculo valores relativos a descontos condicionados. Preliminar de nulidade não acolhida. Lançamento anterior com fundamento diverso. Infração demonstrada. Descontos condicionados excluídos indevidamente da base de cálculo. Multas e juros aplicados conforme a legislação e

súmulas do TIT. AIIM PROCEDENTE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO MANTIDO. VOTO DO RELATOR: Presentes os pressupostos mínimos de sua admissibilidade, conheço do recurso, sendo que a ele RECONHEÇO EM RAZÃO DO PERÍODO, A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NA SUMULA 10 REFORMADA, porém, quanto ao mérito, ao RECURSO, NEGÓ PROVIMENTO.

68. Com o devido respeito e acatamento à decisão da e. relatora que prevaleceu por voto de qualidade da e. presidente dra. Isabel Omil Luciano no primeiro caso, ousou divergir do entendimento ali exposto.
69. Primeiro porque mesmo citando a análise dos contratos de prestação de serviços, a e. relatora não carrou ao seu voto o texto destes contratos e como aponte anteriormente, nestes dois serviços, o contrato é especialmente relevante pois apontam diretamente a relação entre a fidelização e a perda dos benefícios, conforme abaixo:

9. PRAZO DE PERMANÊNCIA, PERÍODO E VALOR DA MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA

9.1 Os Planos CLARO PÓS GIGA possuem permanência mínima de 12 (doze) meses e **o valor da multa por rescisão antecipada será especificado no formulário de Adesão, sendo correspondente ao valor do benefício recebido pelo USUÁRIO proporcional ao tempo restante e não cumprido do contrato.**

70. Como também aponte anteriormente, a relação entre a fidelidade e os benefícios fica mais evidente nas hipóteses de redução de pacote ou troca de plano, quando a despeito da redução, não há o encerramento do contrato de prestação que permanece, mas sem os benefícios concedidos.
71. Há uma segunda razão que observo para o entendimento exposto naqueles julgados não prevalecerem.
72. Todos se apegam à jurisprudência judicial no sentido de que os descontos, pelo fato de estarem lançados no documento fiscal, configurariam descontos incondicionais, sem tratativas posteriores.
73. Enxergo uma importante distinção. Naqueles casos, tratou-se de operações com mercadorias, nas quais, as tratativas são anteriores à tradição e as obrigações, via de regra, encerram-se com a entrega da mercadoria e o respectivo pagamento. O documento fiscal deve acompanhar a mercadoria, por exigência da legislação tributária.
74. No caso, estamos lidando com fornecimento de serviços, operações de trato continuado em que há obrigações contratuais mútuas imediatas e posteriores no decorrer de todo o contrato de prestação, dentre elas, a fidelização, como condição da fruição de descontos. Inadimplida esta condição, cessam os descontos, ressalto, ocorrência mais facilmente verificável nas hipóteses de “redução de pacote”.
75. Portanto, a premissa de que não há condições futuras a serem adimplidas, tidas como verdadeiras nas operações com mercadorias, não se confirmam nos contratos de trato sucessivo, objeto do presente caso, em que a fidelização é aferida mês a mês até o adimplemento total desta condição.
76. O posicionamento da Fazenda estadual foi adotado por este Tribunal no AIIM 4.102.806-5, sob a relatoria do e. juiz dr. Silvio Ryokity Onaga, na 9ª Câmara Julgadora, em 25/11/2022, por 3 votos a 1, assim ementado:

Ementa:

ICMS – Deixar de pagar ICMS, por não incluir na base de cálculo descontos condicionais. Não conhecido parte do recurso, nos termos do artigo 30, § 1º e § 2º da Lei 13.457/09. Preliminares não acolhidas. No mérito, as cláusulas dos contratos de adesão demonstram que os descontos são condicionais, portanto, devem compor a base de cálculo do ICMS, nos do item 1, do § 1º, do artigo 37 do RICMS/00. Princípio do Não Confisco não se aplica a multa. Mantida a atualização da base de

cálculo da multa, não cabe ao Órgão de Julgamento afastar a aplicabilidade de multa vigente sob pena de afronta ao artigo 28 da Lei 13.457/09. Recurso Ordinário Conhecido Parcialmente e Não Provido

77. No mesmo sentido, o AIIM 4.129.533-0, relator Douglas Kakazu Kushiya, no qual prevaleceu o voto do e. juiz em vista, dr. Flávio José Sanches Arantes, na 2ª Câmara Julgadora, em 24/10/2023, assim ementado:

Ementa:

ICMS. Falta de pagamento do imposto. Lançamento de valores de ICMS negativos em notas fiscais de serviço de telecomunicações. Procedimento não previsto na legislação, que estabelece que no caso de descontos o valor do desconto incondicional seja considerado na determinação da base de cálculo. Caso concreto em que ao menos em parte dos casos o desconto concedido implicou em notas fiscais com valores negativos, resultando na prática em creditamento em notas fiscais de prestação de serviços. Alegação de serem os valores negativos referentes a descontos incondicionais não demonstrada. Valores negativos referentes a diversas situações, incluindo transporte de saldo de faturas anteriores, descontos por interrupção na prestação dos serviços (descontos condicionados), além de diversas outras nomenclaturas que não fazem referência a descontos. Recurso de ofício conhecido e improvido e recurso ordinário parcialmente conhecido e negado provimento na parte conhecida.

78. Em recente decisão, de 05/09/2024, a Câmara Superior se manifestou sobre esta questão, no AIIM 4.129.533-0, relator dr. Juliano di Pietro, que ressaltando posicionamento pessoal, negou a tese do contribuinte em Recurso Especial e adotou entendimento da Câmara Superior do julgamento do AIIM nº 4.035.274-2, ocorrido em 22.03.2022.
79. Naquela oportunidade, a Câmara Superior em voto da lavra da e. juíza relatora dra. Cacilda Peixoto, assim se manifestou, decisão que prevaleceu por 8 votos a 7.

Ementa:

ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. Deixou de pagar o ICMS devido, no período de dezembro de 2008, por ter emitido Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações - NFST contendo itens de descontos condicionais, os quais apresentavam valores negativos de imposto, reduzindo os totais de débitos de imposto destacados nos documentos fiscais e os lançados no Livro Registro de Saídas. Nulidade por uso de premissa equivocada não configurada. Decadência: paradigmas inservíveis. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO PARCIALMENTE, OU SEJA, APENAS QUANTO AO MÉRITO DA INFRAÇÃO E PROVIDO, PARA REFORMAR A DECISÃO RECORRIDA E RESTABELECER O AIIM, NA PARTE EM QUE NÃO FOI RECONHECIDA A DECADÊNCIA.

...

17. Com a devida vênia do Juiz com vista no julgamento do Recurso Ordinário, tal entendimento não pode prosperar.

18. A concessão de tais descontos estava vinculada ao cumprimento de condições estipuladas em contrato com o cliente, tratando-se de fatos incontroversos, posto que não contestados pela Autuada, e reconhecidos pelo próprio Juiz com vista que afirma que “a concessão dos descontos está vinculada ao fato de o seu cliente ter utilizado a quantidade de minutos fixada naquele instrumento”, o contrato. E ainda em outra

passagem: “Os abatimentos são concedidos durante o curso do contrato firmado com cada um dos clientes,”

19. Assim, para receber os descontos contratuais mencionados, havia a condição de o cliente ter **de manter as quantidades de serviço contratadas durante toda a vigência do contrato.**

20. Ora, se existe condição para usufruto do desconto, só uma conclusão é possível, ou seja, o desconto é condicional.

21. Entretanto, apesar de tais condições para a concessão do desconto, a r. decisão recorrida entendeu que se trataria de desconto incondicional, tendo em vista que, in verbis: “O fato de determinados requisitos terem sido fixados para a aplicação dos abatimentos nos preços dos serviços não caracteriza o desconto como condicional. **Isso porque a verificação acerca dos requisitos fixados é realizada mensalmente, em cada período de apuração, repercutindo na formação do preço efetivamente cobrado do cliente pela Autuada por ocasião da emissão da nota fiscal. Ou seja, no momento da formação do preço do serviço e da apuração do imposto é possível conhecer e ter certeza sobre os requisitos definidos para a concessão do desconto. Portanto, o desconto é incondicional.**”

22. Assiste razão à **Representação Fiscal quando argumenta que, embora concedidos mês a mês, os descontos aqui tratados estavam sujeitos a um evento futuro e incerto, que era a permanência do cliente durante toda a vigência do contrato, mantendo as quantidades contratadas do serviço.**

23. **Sendo assim, os descontos condicionais concedidos mês a mês poderiam ser modificados no futuro, se não houvesse o cumprimento das condições contratuais pelo cliente.**

24. Portanto, a obrigação do cliente a um determinado tempo de permanência, atrelado ao cumprimento das obrigações contratuais estipuladas, sob pena de não usufruto do desconto – como posto no voto vencedor (Tanto é que se verificado que o cliente não consumiu a quantidade de minutos estipulada a consequência imposta é a cobrança do valor bruto, sem o desconto previsto no contrato) – caracteriza o referido desconto como desconto condicionado.

25. Em outras palavras, os descontos concedidos pela autuada não podem ser considerados como incondicionais, e sim, como condicionais, uma vez que dependem de que o cliente mantenha determinada quantidade de serviço por um determinado período de tempo.

26. Por todo o exposto, deve-se concluir que os descontos objeto da presente autuação tratam-se, inequivocamente, de descontos condicionais, e sendo assim devem compor a base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 37, § 1º, I do RICMS/00, abaixo transcrito.

80. A questão aqui debatida já foi levada ao Judiciário paulista, que acolheu a tese fazendária.

Apelação / Remessa Necessária nº 1017956-91.2016.8.26.0053

Apelante/Apelado: Tim Celular S/A

Recorrente: Juízo Ex Officio

Apelado/Apelante: Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Voto nº 23619

APELAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado por falta de recolhimento de ICMS em operação de contratação de

telefonía. Preliminar de nulidade de sentença por cerceamento de defesa afastada. **Contratos com cláusula de fidelização. Desconto condicionado, sujeitando à incidência de ICMS, cuja base de cálculo é o próprio desconto condicionado, nos termos dos artigos 24, §1º, I, da Lei Estadual nº 6.374/1989 e 27, §1º, do RICMS.** Precedentes. Sentença de parcial procedência mantida. VERBA HONORÁRIA. Arbitramento que se mostra adequado ao caso, estando de acordo com os parâmetros da legislação processual vigente. Recursos não providos

Apelação Cível Nº 1001146-27.2017.8.26.0014

Apelante/Apelado: Tim Celular S/A

Apelado/Apelante: Estado de São Paulo

Comarca: São Paulo

Juiz De 1º Grau: Roberta de Moraes Prado

VOTO Nº 11.002

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL.

PROCEDÊNCIA EM PARTE.

I. Caso em Exame

Embargos à execução fiscal opostos por Tim Celular S.A. contra o Estado de São Paulo, visando à nulidade do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) nº 4.035.421-0, com alegação de que os descontos concedidos são incondicionais e não devem integrar a base de cálculo do ICMS.

II. Questão em Discussão

2. A questão em discussão consiste em determinar se os descontos concedidos pela Tim Celular S.A. são condicionais ou incondicionais, e se devem integrar a base de cálculo do ICMS. **O "Desconto Promocional Produto" está vinculado à permanência do cliente no plano de serviço. O "Desconto Plano de Serviços" não está vinculado a evento futuro e incerto.**

III. Razões de Decidir

3. O Desconto Promocional Produto é condicional, pois depende da permanência do cliente no plano de serviço, e configura evento futuro e incerto.

4. O Desconto Plano de Serviços é incondicional, pois não depende de evento futuro e incerto, e não deve integrar a base de cálculo do ICMS.

IV. Dispositivo

5. Recurso da Tim Celular S.A. provido, em parte. Recurso do Estado de São Paulo e reexame necessário não providos. Legislação Citada: Lei Complementar nº 87/96, art. 13; Código Civil, arts. 121 e 122; Código Tributário Nacional, arts. 3º, 97, 139, 161; Lei Estadual nº 6.374/1989, arts. 85, 96; Lei nº 13.918/09. Jurisprudência Citada: STJ, AgInt no REsp nº 1.818.825/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 03.03.2020; TJSP, Apelação Cível nº 1000731-15.2015.8.26.0014, Rel. Marcos Pimentel Tamassia, j. 05.02.2019.

81. Por fim, embora não haja em sede recursal argumentação exaustiva referente a parte dos descontos, o recorrente pugna pela conversão em diligência ao auditor para verificação e segregação de descontos chamados descontos por débito automático.

82. Considero no caso despicienda a conversão pois, no meu sentir, está evidente a condição para fruição do desconto, qual seja, a manutenção, mês a mês, do pagamento da fatura em débito automático na instituição bancária do cliente.
83. Parece óbvia a conclusão de que cessado o cadastro em débito automático, encerra-se o desconto, motivo pelo qual considero que também deve compor a base de cálculo.
84. Item II.9 do AIIM.
85. A fiscalização acusa o recorrente de deixar de exibir, embora regularmente notificado, os documentos comerciais solicitados referentes aos serviços listados no "Demonstrativo 9", relacionados a contratos, termos de adesão a planos de serviços de comunicação e regulamentos, no total de 11 (onze) documentos, conforme se comprova pelas notificações fiscais e respostas às notificações não foram entregues.
86. A recorrente argumenta que disponibilizou à fiscalização todos os documentos.
87. Após detida análise da documentação acostada aos autos, verifico que a razão está com a fiscalização, pois há uma série de notificações e renotificações em que a fiscalização, após conceder prazos solicitados pelo contribuinte, volta a exigir tais documentos.
88. Ao final, conforme se constata do relato circunstanciado, a fiscalização precisou valer-se de circularização com clientes da autuada para ter acesso aos documentos solicitados.
89. Entendo, assim como a fiscalização, que a disponibilidade dos documentos em site da internet não supre a necessidade de exibição de tais documentos.
90. Compreendo também que a não exibição configura evidente embaraço à fiscalização, ao passo que obrigou o auditor autuante a circularizar o pedido de informação com clientes da autuada e assim ter acesso às informações.
91. O contribuinte invoca o artigo 92 da Lei 6374/89, pedindo a relevação ou redução da multa aplicada.
92. Referente aos itens I.1 a I.8, resta evidente a impossibilidade de redução ou relevação da multa aplicada por configurarem estes itens falta de pagamento do imposto.
93. Referente ao item II.9, verifico do DDF de fls. 08/09, que está sendo cobrada a multa referente a 165 Ufesps, no valor de **R\$ 5.652,00**, pela não exibição de 11 documentos (15 Ufesps por documento).
94. Embora não haja impedimento objetivo, nos termos do art. 92 e do art. 527-A do RICMS, considero que o valor aplicado é ínfimo, considerados especificamente o porte econômico, a conduta reiterada verificada através das necessárias renotificações não atendidas bem como o extenso histórico de autuações trazido pela d. Representação Fiscal, motivo pelo qual em consideração à presença dos requisitos objetivos, reduzo a multa aplicada em 10%.
95. Observo que o período autuado é todo posterior à alteração legislativa do Estado de São Paulo que passou a adotar a taxa Selic, motivo pelo qual igualmente considero correta a taxa de juros utilizada, aderente ao pedido do contribuinte e incorporo ao presente voto as razões da decisão recorrida que explicam de maneira pormenorizada a razão das diferenças encontradas pelo contribuinte.
96. Por todo o exposto, consideradas as decisões das Câmaras Julgadoras deste eg. TIT as quais no meu sentir, com devido respeito ou não analisaram as provas dos autos ou partiram de decisões judiciais com necessária distinção para os casos de prestação de serviços de comunicação e telecomunicação.
97. Consideradas a necessária relação e dependência entre os descontos concedidos e o prazo de fidelização.
98. Considerando ainda a jurisprudência da Câmara Superior deste eg. TIT e do TJ/SP, considero que não assiste razão ao contribuinte, motivo pelo qual considero correta a acusação fiscal.
99. Por fim considerada a presença dos requisitos objetivos para redução multa, reduzo a multa aplicada no item II.9 em 10%.
100. Deixo de me manifestar referentes aos argumentos inovadores lançados em memoriais juntados em 06/10/2025, pois intempestivos em relação ao Recurso Ordinário, ao passo que a lei do PAT paulista

não prevê hipóteses de complementação recursal intempestiva, bem como sobre os documentos juntados na mesma data, sob pena de ofensa ao contraditório, considerando a proximidade com a sessão de julgamento em 09/10/2025, sem a possibilidade de manifestação da d. Representação Fiscal.

101. Tais documentos, ainda que juntados anteriormente, não deve ser analisado sapenas em sede de memoriais e já o foram em sede recursal.

102. Ressalto que a decisão recorrida foi intimada ao contribuinte autuado em **05/04/2024**, tendo sido o Recurso Ordinário protocolado em **07/05/2024**.

Parte dispositiva

103. À vista do exposto, **CONHEÇO DO RECURSO ORDINÁRIO E DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, para reformar a decisão recorrida que julgou procedente o AIIM 5.011.347-1, de 24/03/2023, exclusivamente para reduzir em 10% a multa aplicada no item II.9

Tribunal de Impostos e Taxas, Sala de Sessões Virtual da 5ª Câmara Julgadora

(em data eletronicamente certificada)

Ramon Leandro Freitas Arnoni

Juiz Relator

[\[1\]](#) RICMS/00 - Artigo 522 - A Consultoria Tributária poderá propor ao Coordenador da Administração Tributária a expedição de ato normativo, sempre que uma resposta tiver interesse geral (Lei 6.374/89, art. 104).

CTN - Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Ementa:

ICMS. VOTO VISTA. ICMS – SERVIÇO DE TELEVISÃO POR ASSINATURA – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (ART. 18, IV, ANEXO II, RICMS/00) – ALEGAÇÕES APENAS EM MEMORIAIS JUNTADOS ÀS VÉSPERAS DO JULGAMENTO – INTEMPESTIVIDADE FORMAL – MATÉRIA VINCULADA À REGRA-MATRIZ DA INCIDÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO QUANTO À CORRETA CARGA TRIBUTÁRIA – AUTOTUTELA, VERDADE MATERIAL E FORMALISMO MODERADO – ÔNUS PROBATÓRIO DO BENEFÍCIO – AUSÊNCIA DE OPÇÃO FORMAL E DE COMPROVAÇÃO CUMULATIVA DOS REQUISITOS (ITENS 1 A 5 DO §1º DA NORMA) – IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA SEM LASTRO MÍNIMO – MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO – MULTA PUNITIVA – REDUÇÃO EM 10% – RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Relatório e Voto:

Voto de Vista

1. Não obstante a clareza e o brilhantismo do voto proferido pelo i. Juiz-Relator, Dr. Ramon Leandro Freitas Arnoni — a quem, uma vez mais, rendo as mais altas homenagens — pedi vista dos autos por entender que a incidência dos efeitos previstos no inciso IV do art. 18 do Anexo II do RICMS/00 demanda reflexão específica, à luz de possível caráter vinculado do benefício fiscal alegado.

2. O tema deixou de ser enfrentado pelo n. Juiz-Relator, sob fundamento de intempestividade argumentativa, restando assim consignado em seu i. voto:

“100. Deixo de me manifestar referentes aos argumentos inovadores lançados em memoriais juntados em 06/10/2025, pois intempestivos em relação ao Recurso Ordinário, ao passo que a lei do PAT paulista não prevê hipóteses de complementação recursal intempestiva, bem como sobre os documentos juntados na mesma data, sob pena de ofensa ao contraditório, considerando a proximidade com a sessão de julgamento em 09/10/2025, sem a possibilidade de manifestação da d. Representação Fiscal.

101. Tais documentos, ainda que juntados anteriormente, não deve ser analisados apenas em sede de memoriais e já o foram em sede recursal.

102. Ressalto que a decisão recorrida foi intimada ao contribuinte autuado em 05/04/2024, tendo sido o Recurso Ordinário protocolado em 07/05/2024.”

3. Nesse ponto, conforme descrito pelo n. Juiz-Relator, é incontroverso que o pleito de aplicação dos efeitos previstos no inciso IV do art. 18 do Anexo II do RICMS/00 somente foi articulado pela Recorrente em sede de memoriais.

4. Não se despreza a anomalia da alegação tardia. O Recurso Ordinário foi interposto em 07/05/2024, ao passo que a inovação argumentativa foi trazida em 06/10/2025, circunstância que, como bem pontuou o i. Juiz-Relator, compromete a paridade de armas, porquanto inviabilizaria a manifestação da d. Representação Fiscal caso se deferisse de plano o pleito apresentado.

5. Também é incontroverso que, nos memoriais, a Recorrente transcreveu, às fls. 620287/620295, centenas de operações de TV por assinatura, às quais foi aplicada a alíquota de 25% sobre os descontos autuados (objeto da autuação), destacando-se, a título ilustrativo, a primeira operação arrolada, que passa a ser reproduzida a seguir:

Período:	01/04/2018
----------	------------

Tipo de Serviço:	TV e Banda Larga
Item Autuado:	TV por Assinatura
Desconto:	R\$ 330.971,89
ICMS Autuado (25%) :	R\$ 82.742,97

6. Importa frisar que, à época dos fatos, vigorava a norma disciplinada pelo Decreto 62.399/2016, que reduzia a base de cálculo do imposto, senão vejamos:

Artigo 18 (TELEVISÃO POR ASSINATURA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na prestação de serviço de televisão por assinatura, de forma que a carga tributária resulte num dos percentuais a seguir indicados (Convênio ICMS-57/99): [...]

IV – 12% (doze por cento), a partir de 1º de abril de 2017. (Inciso acrescentado pelo Decreto 62.399, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016; Efeitos a partir de 1º de abril de 2017)

7. Por fim, para melhor compreensão do quadro posto, transcrevo a íntegra da argumentação intempestiva trazida pela Recorrente em sede de memoriais:

05. Subsidiariamente, acaso mantida a cobrança em espedeque, cumpre, ao menos, a conversão do julgamento em diligência fiscal com relação ao item I.1 do AIIM (“Descontos TV por Assinatura”), tendo em vista a descon sideração do benefício fiscal de redução da base de cálculo em razão da prestação de TV por assinatura, cf. documento anexo (doc. nº 03).

Com efeito, pugna-se para que, nos termos do art. 18, IV, do Anexo II do RICMS/008 c/c jurisprudência da c. Câmara Superior deste eg. TIT/SP9, seja realizada a reformulação do AIIM para exigir apenas as diferenças consideradas devidas sobre a base de cálculo reduzida. Para tanto, para a realização da diligência fiscal, apresenta-se o seguinte quesito:

8. Definido o cenário e preservando a coerência dos votos que tenho proferido, reafirmo o entendimento de que erro não constitui fato gerador e de que benefício fiscal previsto em lei, uma vez demonstrado o preenchimento de seus requisitos objetivos, não se submete ao poder discricionário do Ente Tributante, tampouco pode ser afastado por razões meramente formais, caso sanável.

9. Ao tema, cabe transcrever passagem pertinente do julgamento por esta egrégia 5ª Câmara, ao apreciar o AIIM nº 50519608, nos termos de voto de minha relatoria, onde, embora a controvérsia ali fosse diversa, discutiu-se a inexistência de discricionariedade frente à norma isentiva, *verbis*:

“47. Ora, se a Recorrente possuía o registro estadual e apenas não o juntou por falha formal, poder-se-ia reabrir prazo para tanto, uma vez que, preenchidos os requisitos da norma isentiva, é dever da Administração Pública aplicar seus efeitos, não havendo espaços para a discricionariedade. Não é o caso narrado nos autos, onde se pleiteia substituí-lo por outro cadastro.”

10. A par disso, impõe-se consignar que matérias vinculadas à regra-matriz da incidência — como alíquota aplicável, base de cálculo, sujeição passiva e benefícios legais — não precluem por decurso de prazo ou prática de atos consumativos na seara administrativa, porque preclusão procedimental não transmuta ilegalidade em exigibilidade tributária.

11. Tanto que, segundo inteligência do art. 149 do CTN - nas hipóteses ali previstas -, o lançamento pode ser revisto, ainda que não haja impugnação tempestiva ou já superada a fase contenciosa, uma vez que tal procedimento pode ser realizado enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública (parágrafo único – art. 149 CTN).

12. O que se submete à preclusão são alegações de fato e a produção de provas, a

serem deduzidas nos momentos próprios disciplinados na Lei nº 13.457/2009, cuja oportunidade é franqueada à defesa e o seu silêncio obsta reabertura probatória, sem prejuízo ao reexame das matérias estritamente legais que irradiam da própria regra-matriz.

13. Se, a título exemplificativo, um lançamento é constituído com alíquota superior sem suporte legal, o vício pode (e deve) ser corrigido a qualquer tempo no curso do processo administrativo, assegurados, sempre, o contraditório e a paridade de oportunidades de manifestação das partes, conforme a situação assim exigir.

14. Do mesmo modo, a desconsideração de benefício fiscal vigente não se estabiliza por inércia momentânea da parte, quando os autos passam a conter elementos bastantes para aferição do direito, nem por equívocos cometidos pela autoridade lançadora.

15. Nesse particular, vejo que compete ao julgador administrativo fazer prevalecer a legalidade estrita e a verdade material, adotando, se necessário, providências de instrução (v.g., diligência). Tal postura coaduna-se com o princípio do formalismo moderado no processo administrativo tributário, onde as formas são instrumentos para garantir contraditório e ampla defesa, não barreiras para perpetuar exigências ilegais.

16. Por óbvio, nessa extravagância processual, a oitiva da d. Representação Fiscal deve ser assegurada, preservando-se o equilíbrio processual e a integridade da decisão.

17. Em conclusão, respeitando aqueles que pensam de forma diversa, entendo que, ainda que a Recorrente tenha articulado tardiamente o argumento do benefício fiscal, caso comprovado o preenchimento de seus requisitos legais, cumpre à Administração reconhecê-lo, por força da autotutela, a observância à legalidade estrita e à verdade material, não se convertendo em arrecadação eventual imperícia da i. agente autuante ou desatenção defensiva da Recorrente.

18. Por outro lado, a norma invocada não socorre a Recorrente no caso concreto, pois condiciona a fruição do benefício ao atendimento cumulativo de requisitos objetivos e documentais — cujo cumprimento não se demonstrou nos autos —, senão vejamos:

§ 1º - O benefício previsto neste artigo:

*1 - **é opcional e sua adoção pelo contribuinte implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer créditos;***

*2 - **fica condicionado ao regular cumprimento da obrigação principal,** na forma e no prazo estabelecidos neste regulamento.*

*3 - **fica condicionado a que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, estejam incluídos no preço total do serviço de comunicação** (Convênio ICMS-20/11). (Item acrescentado pelo Decreto 57.029, de 31-05-2011; DOE 01-06-2011)*

4 - fica condicionado a que o contribuinte: (Item acrescentado pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)

*a) **divulgue no seu site, de forma permanente e atualizada, a descrição de todos os tipos de pacotes de televisão por assinatura comercializados, isoladamente ou em conjunto com outros serviços, com os correspondentes preços e condições;***

*b) **mantenha à disposição do fisco, em meio magnético, as ofertas comercializadas, por período de apuração;***

*5 - **quando da comercialização conjunta, em pacotes, de serviço de televisão por assinatura e outros serviços, fica condicionado a que o contribuinte:** (Item acrescentado pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)*

a) **discrimine, nas respectivas faturas e notas fiscais, os preços correspondentes a cada modalidade de serviço, de forma a demonstrar a sua independência e aderência às ofertas divulgadas nos sites;**

b) **observe que o valor da prestação de serviço de televisão por assinatura não será superior ao preço do mesmo serviço, prestado isoladamente em iguais condições a assinantes individuais ou coletivos.**

§ 2º - **O contribuinte declarará a sua opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.**

§ 3º - **O não cumprimento do disposto nos itens 1 a 5 do § 1º implica perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento.** (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)

§ 3º - **O não cumprimento do disposto no item 2 do § 1º implica perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento.**

§ 4º - **Na hipótese do parágrafo anterior, ocorrendo o recolhimento do débito fiscal ou requerido seu parcelamento, o benefício ficará restabelecido a partir do mês subsequente ao da regularização.**

§ 5º - **Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2024.** (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 67.383, de 20-12-2022, DOE 21-12-2022; Em vigor em 16 de janeiro de 2023)

19. No que interessa, nas poucas alegações manejadas em sede de memoriais, a Recorrente não comprovou o atendimento aos requisitos necessários à fruição do benefício fiscal pretendido.

20. Ademais, o item 1 do § 1º do normativo em exame explicita o caráter opcional do regime, e o próprio Documento 3 juntado pela Recorrente em memoriais demonstra que tal opção não foi exercida, como se vê no mesmo exemplo já referido no 5º parágrafo desta decisão:

Período:	01/04/2018
Tipo de Serviço:	TV e Banda Larga
Item Autuado:	TV por Assinatura
VLR_BASE_ICMS_ITEM:	R\$ 2.565.106,69
VLR_ICMS_ITEM (25%):	R\$ 641.276,67

21. É, pois, incontroverso que, na competência de 01/04/2018, a Recorrente tributou a TV por assinatura à carga de 25% sobre a base de R\$ 2.565.106,69, alcançando R\$ 641.276,67 (valores não relacionados aos “descontos”), o que evidencia a inexistência de opção pelo regime reduzido e, por consequência, o não preenchimento de requisito objetivo indispensável à aplicação do benefício.

22. A mesma ineficiência instrumental e probatória se verifica sobre as demais condicionantes determinadas na norma em evidência, haja vista que nenhum documento para concessão do benefício ali descrito foi juntado aos autos.

23. Em outras palavras, transcorridos 17 meses entre a interposição do Recurso Ordinário e a juntada dos memoriais, a Recorrente não trouxe as demais provas indispensáveis à abertura do debate, nos termos dos itens 1 a 5 do § 1º do art. 18 do Anexo II do RICMS/00 (inciso IV), acima transcritos. À mímica de comprovação cumulativa desses requisitos legais, torna-se inaplicável o benefício pleiteado.

24. Assim, embora acompanhe o i. Juiz-Relator quanto ao resultado — não se admitir a redução da carga para 12% —, divirjo quanto ao fundamento.

25. Com a máxima vênia, entendo que, se a Recorrente tivesse demonstrado o atendimento integral dos requisitos condicionantes da norma benéfica, seria caso de retorno ao i. AFRE para adequação do lançamento, em observância à autotutela, à verdade material e ao formalismo moderado, pois não se pode perpetuar exação desconforme à lei sob o argumento de impossibilidade de correção de vícios sanáveis.

26. Não é essa, contudo, a moldura dos autos.

27. Ao revés, resta evidente a inexistência de comprovação dos requisitos regimentais e regulamentares para a fruição da base reduzida — o que torna, inclusive, inviável a conversão do julgamento em diligência por falta de lastro mínimo —, razão pela qual nego provimento ao ponto recursal.

28. No mais, quanto aos demais itens, acompanho, na íntegra, os termos do i. voto proferido pelo i. Juiz-Relator.

DISPOSITIVO

29. Por todo o exposto, acompanhando, na íntegra, os efeitos do i. voto proferido pelo i. Juiz-Relator, CONHEÇO DO RECURSO ORDINÁRIO E DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para reformar a decisão recorrida que julgou procedente o AIIM 5.011.347-1, exclusivamente a fim de reduzir em 10% a multa aplicada no item II.9, observada a dosimetria delineada no voto do i. Relator.

30. É como voto e, respeitosamente, submeto aos meus pares.

LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
17	5011347-1	2023	5011347-1	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	CLARO S.A.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT
Votos de Preferência:	SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON

CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Sala das Sessões da QUINTA CÂMARA JULGADORA, 06 de novembro de 2025

RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

Juiz Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
17	5011347-1	2023	5011347-1	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	CLARO S.A.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON

Ementa:

ICMS – ITENS. I.1. A I.8. - CONCESSÃO DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS VALORES DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS – MULTA PROPORCIONAL AO PERÍODO RESTANTE E PREVISTA EM CONTRATOS – AUSÊNCIA DE EVENTO FUTURO E INCERTO - PRECEDENTES DESSE E. TIT/SP E DO E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO EM CASOS ANÁLOGOS – EXIGÊNCIAS CANCELADAS – ITEM II.9. – MULTA REDUZIDA EM 10% - RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

Trata-se de Recurso Ordinário (fls. 620.091/620.140) interposto em face da decisão de primeira instância (fls. 620.061/620.087) que julgou procedente o AIIM em pauta.

Adoto o relatório muito bem elaborado pelo eminente Relator Dr. Ramón Leandro Freitas Arnoni, a quem rendo todas as homenagens, bem como o acompanhamento integralmente nas questões preliminares aventadas. Contudo, com a devida vênia, ousou divergir no mérito quanto às acusações constantes dos itens I.1 a I.8 do AIIM, por entender que, no caso concreto, os descontos concedidos pela contribuinte recorrente configuram-se como incondicionais, não devendo integrar a base de cálculo do ICMS.

A controvérsia gira em torno da natureza dos descontos concedidos pela Recorrente em contratos de fidelização de planos de assinatura com multa pelo seu descumprimento, nos quais o cliente adquire serviços de telecomunicações com valores promocionais, mediante compromisso de permanência contratual por prazo determinado. A Fiscalização e o i. Relator entenderam que tais descontos seriam condicionais, pois vinculados e condicionados à fidelização, e, portanto, deveriam compor a base de cálculo do imposto.

Como já exposto pelo d. Relator, descontos incondicionais são aqueles que não exigem nenhum cumprimento de condição para a sua concessão, sem vínculo a evento futuro e incerto. Dessa forma, diante da certeza da sua incidência, podem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, conforme fixado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula nº 457.

Entretanto, conforme se extrai dos contratos firmados entre a Recorrente e seus clientes e dos trechos colacionados no voto do i. Relator, a meu ver, os descontos são previamente estabelecidos, com valores fixos e conhecidos no momento da contratação, não dependendo de evento futuro e incerto. A eventual rescisão contratual acarreta a aplicação de multa proporcional ao tempo restante do contrato, sem que haja exigência de devolução integral dos descontos concedidos. Tal estrutura contratual revela que o desconto é concedido no momento da contratação, sendo parte integrante do preço ajustado entre as partes, e não uma vantagem condicionada a evento futuro.

Sustenta o i. Relator que a fidelização configura condição resolutiva e que os descontos estariam sujeitos à perda em caso de rescisão ou inadimplemento, porém, entendo que a fidelização, como cláusula contratual, não altera a natureza do desconto concedido no momento da contratação. O desconto é aplicado de forma imediata e refletido na nota fiscal, sendo parte integrante do preço da operação. A eventual multa por rescisão não tem o condão de retroagir e modificar a base de cálculo do imposto já apurado e recolhido.

Ressalta-se que os descontos estão previamente estabelecidos nos contratos de prestação de serviços. Os descontos, nada mais são, do que parâmetros para a determinação do preço a ser cobrado, variando de acordo com o plano contratado.

Os descontos são concedidos independentemente da ocorrência de qualquer condição e não dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal. Dessa forma, a Recorrente recolhe o imposto sobre os serviços prestados, tendo como base de cálculo do ICMS o preço final indicado nas notas fiscais, que se

referem ao preço efetivamente praticado nas operações.

Descontos condicionais dependem de eventos futuros e incertos, em que as partes não possuem ciência do seu termo inicial ou de sua ocorrência, não sendo o caso ora analisado, uma vez que todos os termos são acordados pelas partes previamente.

O e. Tribunal de Justiça de São Paulo, ao julgar a apelação interposta na ação anulatória nº 1006298-70.2016.8.26.0053, que discute caso análogo ao em tela, discorreu da seguinte forma:

“Depreende-se dos autos, especialmente os contratos firmados (fls. 295/833), que os descontos são concedidos independentemente da ocorrência de condição futura e incerta e não dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal ou da fatura de serviços.

No contrato de fidelização as cláusulas contratuais são amplamente conhecidas pelas partes no momento da celebração do pacto, não dependem de qualquer evento futuro e incerto; dependem apenas do cumprimento do prazo estabelecido não sendo permitida a rescisão antecipada.

Tal característica é própria de um desconto incondicional, nos termos da legislação em vigor (...)

Os descontos incondicionais até podem ser atrelados a determinados eventos ou condições, desde que, previstos contratualmente, ocorram previamente realização do objeto da prestação contratual, ou seja, antes da venda (= entrega) da mercadoria, em uma obrigação de dar ou da prestação do serviço, em uma obrigação de fazer”.

Cumprido informar que a supra decisão, proferida pela 12ª Câmara de Direito Público em março/2022 decidiu pela não incidência dos descontos na base de cálculo do ICMS, por classificá-los como incondicionais:

“AÇÃO ANULATÓRIA ICMS Recolhimento a menor Serviço de comunicação – Concessão de descontos incondicionais por meio de contrato de fidelidade Prestação do serviço Discagem Direta a Ramal (“DDR”) Valores previamente fixados Ausência de condição a evento futuro e incerto Inexistência de ajustes posteriores após a emissão da nota fiscal Os descontos incondicionais não estão sujeitas a incidência do ICMS, portanto, não integram a base de cálculo do imposto Inteligência da Súmula 457 do STJ.

AUTUAÇÃO POR NÃO EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS Infringência aos art. 494 e 497 do RICMS/00 e art. 67, parágrafo 5º, da Lei nº 6.374/89, demonstrada.

MULTA PUNITIVA Caráter confiscatório da multa que ultrapassa 100% do valor da obrigação principal Sentença reformada Recurso de apelação da

Telefônica, provido em parte e recurso adesivo da FESP, prejudicado.” (TJSP, Apelação Cível nº 1006298-70.2016.8.26.0053, Des. Rel. J. M. Ribeiro de Paula, julgado em 09/03/2022).

Em relação às multas rescisórias, por se tratar de descontos previstos contratualmente, são previstas penalidades para o caso de rescisão contratual imotivada e/ou antes do prazo acordado. Entendo que essa multa não deve ser considerada como uma condição para a concessão do desconto, e sim uma indenização pelo descumprimento da obrigação de adimplemento contratual.

As multas rescisórias não possuem relação com o desconto oferecido pelo contribuinte, sendo situações jurídicas diversas.

No voto de minha relatoria, proferido no AIIM nº 4.024.952-9, envolvendo a Telefônica Brasil S.A., já manifestei entendimento no mesmo sentido, elucidando pareceres de juristas colacionados àquela feita:

O contribuinte, às fls.6.995/7.183, apresentou pareceres de juristas que analisaram a prestação de serviços realizada. Bem observado, o Professor José Alexandre Tavares Guerreiro discorre:

“Com efeito, é exatamente isso que se passa na prestação de serviço DDR pela Telefônica. A partir da celebração dos Contratos de Prestação de Serviços DDR, as partes estabelecem o teto das remunerações devidas à Telefônica pela prestação dos serviços. Paralelamente, avencam ainda, com a assinatura dos Contratos de Descontos, percentuais previamente fixados de descontos a serem concedidos diante do cumprimento da obrigação assumida pelos clientes de manter quantidade contratada dos serviços. Ao final de cada mês, será feita a apuração financeira do quantum é devido por cada cliente em vista dos descontos incondicionalmente concedidos”.

Ainda, exemplifica um caso de desconto condicional, como o ocorre em contratos de fornecimento de energia elétrica:

“Uma vez firmado o contrato de fornecimento de energia elétrica, produz plenos e incondicionados efeitos. De início, o preço a ser pago pela prestação do serviço é tão somente determinável. Por sua vez, tornar-se-á determinado em momento posterior, quando se apurará o montante pecuniário devido a cada mês em função dos serviços efetivamente utilizados”.

Nesse último caso mencionado, é fácil identificar a condição. O desconto será determinado posteriormente à prestação, diferente do caso do contribuinte.

(...)

Em Parecer, às fls. 7.102/7.183, o Professor Floriano de Azevedo Marques Neto analisou a respectiva cláusula:

“O valor da multa rescisória, como se vê, considera em seu cálculo como parâmetro o total de descontos e o prazo de fidelidade adimplido dividido pelo prazo total do compromisso de permanência.

A metodologia adotada pela Consulente em todos os instrumentos contratuais avaliados, portanto, mostra-se absolutamente em consonância com a diretriz de proporcionalidade entre o benefício concedido e o período remanescente de fidelização do usuário do RGC.”

O digníssimo Professor Heleno Tavera Tôrres também discorre acerca da multa aplicada:

“No caso, a Consulente e seus clientes pactuaram o dever de continuidade temporal do contrato, em período previamente definido, de 24, 36 ou mais meses, e, acaso descumprida esta obrigação, a Consulente poderá exigir multa indenizatória. A multa na hipótese de rescisão contratual (perda do benefício ou devolução) não é uma condição para a concessão do desconto, é uma penalidade pelo descumprimento de uma obrigação contratual.

(...)

***O desconto não depende de evento futuro ou incerto e será mantido enquanto perdurar a contratação.** Somente se terminado o contrato antes do prazo previsto, unilateralmente, poderá ser imputada multa indenizatória ao Contratante.”*

Temos que a multa é devida pelo descumprimento das disposições do contrato ou pela rescisão anterior ao fim da vigência contratual. Não devemos considerar como condição o cumprimento de cláusulas genéricas do contrato.

No presente caso, os contratos analisados demonstram que os descontos são concedidos no momento da adesão ao plano, com valores previamente definidos e destacados nas notas fiscais. A multa por rescisão contratual é proporcional ao tempo restante do contrato, conforme exigência da ANATEL, e não guarda relação direta com o valor total dos descontos concedidos. Tal circunstância reforça o caráter indenizatório da multa, desvinculando-a da natureza do desconto.

A ANATEL, por meio da Resolução nº 765/2023 (Regulamento Geral de Direitos do Consumidor de Serviços de Telecomunicações), estabelece que a multa por descumprimento da fidelização

deve ser proporcional ao benefício concedido e ao tempo restante do contrato, o que afasta qualquer vinculação direta entre o desconto e a penalidade e aqui, para mim, reside o cerne da questão, conforme trechos destacados; vejamos:

Art. 36. A Oferta poderá prever Prazo de Permanência de no máximo 12 (doze) meses, durante o qual o Consumidor se comprometerá a permanecer a ela vinculado, em contrapartida a um benefício concedido pela Prestadora.

*§ 1º O tempo máximo previsto no **caput** poderá ser superior para Consumidor pessoa jurídica.*

§ 2º É vedada a renovação automática de Oferta com Prazo de Permanência.

V. Acórdão nº 389, de 24 de dezembro de 2024, de acordo com o qual o termo "renovação automática", no art. 36, § 2º, compreende apenas aquelas situações para as quais não houve consentimento expresso do consumidor em tal sentido, sendo válidas as renovações quando prévia e expressamente autorizadas, seja durante a contratação, seja posteriormente a ela.

§ 3º O Prazo de Permanência não poderá exceder o Prazo de Vigência da Oferta.

§ 4º As condições gerais da permanência são regidas pelas regras previstas na Lei nº 8.078, de 1990, devendo ser informado claramente ao Consumidor:

I - o período de tempo predeterminado durante o qual deverá permanecer vinculado à Oferta;

II - a descrição do benefício concedido e seu valor; e,

III - o valor da multa em caso de rescisão antecipada da Oferta.

Art. 37. Rescindido o contrato de prestação de serviço antes do final do Prazo de Permanência, a Prestadora poderá exigir o valor da multa estipulada.

§ 1º A multa pela rescisão antecipada do contrato será proporcional ao tempo restante para o término do Prazo de Permanência e não poderá exceder o valor do benefício concedido.

*§ 2º É vedada a cobrança prevista no **caput** nas seguintes hipóteses:*

I - rescisão com fundamento no inciso V do art. 31; ou,

II - descumprimento de obrigação contratual ou legal por parte da Prestadora, a quem caberá o ônus da prova quanto à improcedência das alegações do Consumidor.

§ 3º Nas hipóteses previstas nos incisos do § 2º serão mantidos os benefícios auferidos no momento da contratação pelo Consumidor, que permanecerá obrigado ao pagamento das parcelas vincendas decorrentes da aquisição de equipamento junto à Prestadora.

§ 4º A vedação constante do § 2º aplica-se à rescisão dos contratos de serviços de telecomunicações prestados de forma conjunta, ainda que o descumprimento de obrigação legal ou contratual pela Prestadora não se refira a todos os serviços contratados.

§ 5º Configura descumprimento de obrigação contratual firmada entre Prestadora e seus Consumidores o rebaixamento para selo “D” ou “E” em determinado município, após a efetivação do contrato, nos termos do Regulamento de Qualidade dos Serviços de Telecomunicações - RQUAL.

§ 6º O Consumidor poderá comprovar o descumprimento do contrato pela Prestadora de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), conforme disposto no Manual Operacional do

Regulamento de Qualidade dos Serviços de Telecomunicações - RQUAL.

Art. 38. Em caso de Oferta com Prazo de Permanência, a Prestadora deverá garantir ao Consumidor a opção de contratação do serviço com condições de fruição equivalentes e sem vínculo de permanência.

Resta claro que na ocasião da realização da prestação de serviço já é possível saber o desconto que será concedido, sendo, pois, como incondicional, pelo fato de seus requisitos serem presentes e certos e, portanto, sabidos, no momento da prestação. A verificação da condicionalidade deve se dar em relação ao fato gerador do tributo, e não ao contrato como um todo. O ICMS incide sobre a prestação de serviço, e não sobre a assinatura do contrato. Se no momento da prestação os requisitos para o desconto já estão presentes, não há que se falar em condição futura.

A cláusula penal, prevista contratualmente e de acordo com a Resolução da ANATEL, não pode retroagir para alterar a base de cálculo de prestações já realizadas e liquidadas. A multa contratual tem natureza punitiva e acessória, e não pode ser confundida com o preço da operação. A eventual cobrança da multa não modifica o valor da prestação já realizada, tampouco pode ser utilizada como fundamento para reclassificar o desconto como condicional.

A prestação do serviço ocorre mensalmente, e a nota fiscal reflete o valor efetivamente cobrado, já com o desconto aplicado.

A condicionalidade deve ser aferida no momento do fato gerador, ou seja, da prestação do serviço. Se o desconto já está presente e destacado na nota fiscal, não há condição futura a ser cumprida.

Ademais, de acordo com a cláusula quinta, inciso V, alínea “b”, do Convênio ICMS nº 115/03, é permitida a emissão de documento fiscal com valores negativos, desde que tenham natureza meramente financeira, que reduzam o valor contábil da prestação ou operação e que não tenham repercussão tributária; vejamos:

Cláusula quinta Os documentos fiscais referidos na cláusula primeira deverão ser escriturados de forma resumida no Livro Registro de Saídas, registrando-se a soma dos valores contidos no arquivo “Mestre de Documento Fiscal”, e agrupados de acordo com o previsto no § 4º da cláusula quarta, nas colunas próprias, conforme segue:

V - na coluna “Observações”:

b) um resumo com os somatórios dos valores negativos agrupados por espécie, de natureza meramente financeira, que reduzem o valor contábil da prestação ou da operação e não tenham nenhuma repercussão tributária;

Não há como sustentar que os descontos destacados com valores negativos nas notas fiscais teriam repercussão tributária, pois tais valores representam abatimentos financeiros previamente pactuados e refletidos no preço da operação. Não há repercussão tributária posterior, pois o valor da prestação já foi reduzido no momento da emissão da nota fiscal.

Nesse exato sentido são os precedentes do e. TJSP em caso semelhante. Destaco os seguintes precedentes:

*APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. Base de cálculo do tributo. Venda de aparelho de telefonia móvel com preço promocional, **mediante fidelização. Desconto incondicional que não integra a base de cálculo do ICMS. Inteligência da Súmula 457 do STJ. Precedentes.** Desfecho de origem preservado. RECURSOS OFICIAL E DO RÉU DESPROVIDOS, com majoração da honorária sucumbencial, à força do §11, do art. 85, do CPC. (TJSP - Apelação nº 1003656-22.2018.8.26.0323 - 11ª Câmara de Direito Público – 13/11/2023)*

*Apelação - ação anulatória - **AIIM que cobra ICMS sobre multa pela rescisão de contrato de prestação de serviço telefônico** - Fazenda do Estado alega que a multa representa uma forma de “desconto condicionado” à compra do aparelho celular multa diferente do desconto aplicado na compra do aparelho - o imposto deve ser calculado sobre o valor da OPERAÇÃO, que apenas é incrementado por descontos condicionais - **MULTA por rescisão decorrente da não fidelização - não se identifica na sistemática da autora o emprego simulado da figura do DESCONTO CONDICIONAL - nulidade do AIIM** - prejudicado recurso da Fazenda que versava sobre os juros - sentença reformada. Recurso do autor provido. Recurso da Fazenda prejudicado” (Ap. 0053661-12.2013.8.26.0053, rel. Des. Venício Salles, j. 21/10/2015)*

*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - Débito de ICMS que tem como base de cálculo multa prevista em contrato de venda de aparelhos de telefonia celular em **condições promocionais, com prazo de carência de adesão (fidelização) ao serviço contratado - Multa rescisória de fidelização aos planos contratados que não pode ser considerada desconto condicionado para fins de incidência da regra prevista no art. 37 do RICMS, não integrando base de***

cálculo do referido tributo - Relações jurídicas distintas - Cancelamento da CDA objeto da presente execução – (...) (Apelação Cível 0100975-41. 2011.8.26.0100; Relator (a): Oscild de Lima Júnior; 11ª Câmara de Direito Público; Foro das Execuções Fiscais Estaduais - Seção de Processamento II; Data do Julgamento: 31/03/2015)

Por fim, deixei como destaque a ementa e alguns trechos do recente julgamento realizado pela c. 8ª Câmara Julgadora deste e. TIT/SP que, em caso análogo ao presente, relativo a AIIM lavrado contra a ora Recorrente, onde se discute a natureza dos descontos concedidos em contratos semelhantes, decidiu pelo cancelamento da autuação, nos seguintes termos, com os quais convirjo integralmente:

ICMS. Falta de Pagamento. Desconto TV por Assinatura, Desconto Claro Pós Giga e Desconto Claro Max 2GB – Desconto Incondicional – Recurso Ordinário conhecido e provido – Reforma da Decisão de 1ª Instância – Cancelamento do AIIM. (...)

*Assim, analisando o acervo probatório, especialmente os contratos firmados pela Recorrente e demais documentos, notas fiscais, planilhas, etc, acostados aos autos, **depreende-se que os descontos são concedidos independentemente da ocorrência de qualquer condição posterior e não dependem de qualquer evento posterior à emissão da nota fiscal ou da fatura de serviços.** (...)*

O argumento fiscal, no sentido de que os descontos concedidos seriam condicionados uma vez que se encontram vinculado ao cumprimento do contrato, no caso, a manutenção de consumo de minutos mensal mínimo de serviço contratado, efetivamente, não se sustenta, pois, frise-se: decorre de obrigação contratual, de condições previamente estabelecidas, cujo descumprimento é passível de punição pela multa indenizatória, ou seja, a concessão do desconto não constitui evento “futuro ou incerto”.

As condições contratuais, portanto, são, já de início, conhecidas pelas partes (Recorrente e seus clientes), na celebração do pacto, não dependendo de qualquer evento futuro, característica própria de um desconto incondicional, nos termos da legislação em vigor. (TJSP – OITAVA CÂMARA JULGADORA - Voto da Des. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares – AIIM nº 4151974-7 – 29/08/2025)

Portanto, diante do arrazoado acima, entendo que os descontos concedidos pela Recorrente devem ser classificados como incondicionais e, conseqüentemente, devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, conforme determinação do STJ no enunciado da Súmula nº 457, e conforme precedentes deste e. TIT e do e. TJ/SP.

Assim, afasto as acusações vertidas nos itens I.1. a I.8. do AIIM.

No tocante ao item I.9 do AIIM, referente à multa aplicada, acompanho o voto do eminente Relator para reduzi-la em 10%, nos termos propostos.

Diante do exposto, **CONHEÇO** do **RECURSO ORDINÁRIO** interposto e dou-lhe **PARCIAL PROVIMENTO** para cancelar as exigências constantes dos itens I.1 a I.8 do Auto de Infração e Imposição de Multa, nos termos acima expostos, mantendo-se a parcialmente a exigência relativa ao item I.9, para reduzir a multa imposta em 10%, nos termos do voto do i. Relator.

É como voto.

Sala das Sessões, 06 de novembro de 2025.

Sulamita Szpiczowski Alayon



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
17	5011347-1	2023	5011347-1	QUINTA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	CLARO S.A.
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Pedidos de Vista:	LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT
Votos de Preferência:	SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: RAMON LEANDRO FREITAS ARNONI

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA (Presidente)

VOTO DE VISTA: LUIZ ROBERTO GUIMARÃES ERHARDT

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: SULAMITA SZPICZKOWSKI ALAYON

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Parcialmente Provido.

São Paulo, 06 de novembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



AUTUADO

CLARO S.A.

IE	CNPJ	LOCALIDADE	AIIM
114814878119	40432544000147	SAO PAULO - SP	5011347-1

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juízes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 06 de novembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas