

A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE OS VALORES REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS A TÍTULO DE USO DE REDES NO ROAMING

I. Introdução

A incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre os valores repassados de uma operadora de serviços de telecomunicações a outra a título de contraprestação pelo uso das redes desta última para completar uma chamada telefônica originada de um aparelho celular cuja conta é administrada pela primeira e, conseqüentemente, atender a demanda do usuário seja qual for o destino não é um tema novo na doutrina, porém, incipiente perante o Poder Judiciário.

Dentro desse contexto, podem ser feitas diferentes abordagens voltadas ora para a tributação na operação de tráfego entrante (ligações telefônicas realizadas a partir de um celular operado por uma empresa estrangeira e direcionadas a um receptor no Brasil) ora na operação de tráfego sainte (ligações telefônicas realizadas a partir de um celular operado por uma empresa brasileira e direcionadas a um receptor no exterior) com as respectivas repercussões no que pertine à cobrança do PIS e da COFINS.

No entanto, com o propósito de delimitar o objeto do presente trabalho, adiantamos, desde logo, que o nosso estudo focará o *roaming* nas operações de tráfego sainte, a um porque a operação de tráfego entrante, também equiparada a uma exportação de serviços, não suscita grande polêmica entre aqueles que se debruçam sobre o tema atinente à incidência do PIS e da COFINS e a dois porque nos parece que muitos não se deram conta de que, em casos onde debateu a origem e a extensão do conceito de receita para fins de solução de conflitos que polarizavam os interesses dos contribuintes e da Fazenda Pública, o Superior Tribunal de Justiça desenvolveu argumentos os quais podem ser transportados aqui para sustentar a ilegitimidade da cobrança das ditas contribuições sobre a parcela que representa mero ingresso e que compõe apenas custo da pessoa jurídica decorrente do exercício de sua atividade econômica.

Por último, convém lembrar que alguns precedentes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, resultantes de discussões em processos administrativos originados de lançamentos em que o Fisco Federal consubstanciou a cobrança do PIS e da COFINS sobre os valores recebidos das operadoras e repassados a terceiros visando à remuneração do uso de suas redes, igualmente servirão para embasar o raciocínio segundo o qual a pretendida tributação carece de fundamento de validade e, portanto, pode e deve ser contestada.

II. As regras disciplinadas pela ANATEL e os princípios que norteiam a prestação de serviços de telecomunicações

Alicerçadas no compromisso de possibilitar o acesso da população às telecomunicações em condições adequadas e a preços e tarifas razoáveis e na livre concorrência, que estimula os investimentos em grande escala para obter um retorno econômico de igual proporção que as impulsione a um nível de destaque no cenário nacional e internacional, as empresas que, atualmente, estão habilitadas a prestar serviços desta natureza em território nacional se sujeitam às normas contidas na Lei Geral de Telecomunicações (LGT) – Lei nº 9.472/97 – e àquelas disciplinadas pela ANATEL, entidade integrante da Administração Pública Federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada ao Ministério das Comunicações, no desempenho de sua função de órgão regulador.

Considerando que *“de um modo geral, pode-se dizer que, onde quer que uma informação seja transmitida de um emissor para um receptor, tem-se aí um ato de comunicação. Não há, portanto, comunicação sem informação. Mas não há também transmissão de informação sem um canal ou veículo através do qual essa informação transite, assim como não há comunicação ou ligação entre um emissor e um receptor se estes não compartilharem, pelo menos parcialmente, do código através do qual a informação se organiza na mensagem”*¹, associada à definição de telecomunicações trazida no artigo 60, § 1º da LGT de acordo com o qual *“telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”*, podemos afirmar que a contratação de uma operadora para que o usuário se comunique com qualquer outra pessoa tem característica finalística.

Em resumo, o usuário firma um contrato com determinada operadora de sua livre escolha e, em contrapartida ao preço que se obriga a pagar pelas ligações telefônicas originadas de seu aparelho - sem adentrar na especificidade da ligação a cobrar -, espera dispor de um serviço que lhe conecte e lhe permita transmitir informação a qualquer outra pessoa (que também disponha de um aparelho) onde quer que ela esteja, não importando quais meios de que se servirá a operadora para o cumprimento de sua obrigação.

Dispensando, neste momento, maiores considerações a respeito do conceito de serviços de telecomunicações, bastante difundido, cumpre-nos destacar que, no mais das vezes, a regularidade, a qualidade e a universalidade na sua prestação estão condicionadas à existência de avenças celebradas entre uma operadora e outra com o objetivo de viabilizar a interconexão de suas redes e, deste modo, permitir que um usuário vinculado a qualquer uma delas possa efetivar ou receber uma chamada telefônica em qualquer lugar do País ou, até mesmo, fora do território nacional.

Por oportuno, transcrevemos abaixo os artigos 73, 146 e 150 da LGT que, ao regulamentar as regras comuns aplicáveis às prestadoras dos serviços de telecomunicações, no regime público ou privado, deixam evidente a exigência de uso compartilhado da infra-estrutura entre elas:

¹ José Eduardo Soares de Melo in “ICMS – Teoria e Prática”, Dialética, São Paulo, 2006, pp. 124-126.

“Art. 73. As prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo terão direito à utilização de postes, dutos, condutos e servidões pertencentes ou controlados por prestadora de serviços de telecomunicações ou de outros serviços de interesse público, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis.

Parágrafo único. Caberá ao órgão regulador do cessionário dos meios a serem utilizados definir as condições para adequado atendimento do disposto no *caput*.

(...)

Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:

I - é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;

II - deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;

III - o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.

(...)

Art. 150. A implantação, o funcionamento e a interconexão das redes obedecerão à regulamentação editada pela Agência, assegurando a compatibilidade das redes das diferentes prestadoras, visando à sua harmonização em âmbito nacional e internacional.” (grifamos)

O Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela Resolução nº 73, de 25 de novembro de 1998, ratifica a reciprocidade no uso das redes que interligam um ponto a outro para materializar a troca de informações e atingir qualquer pessoa situada dentro do território nacional:

“Art. 9º. A regulamentação dos serviços de telecomunicações deve assegurar aos usuários o direito:

I – de acesso aos serviços de telecomunicações, com padrões de qualidade e regularidade adequados à sua natureza, em qualquer ponto do território nacional;

(...)

Art. 58. (...)

Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

Art. 59. É obrigatória a interconexão às redes de telecomunicações que dão suporte a serviço prestado no interesse coletivo, solicitada por prestadora de serviço no regime público ou privado, nos termos da regulamentação específica.” (grifamos)

Nada mais clara do que a disposição contida no artigo 12 do Anexo à Resolução nº 410, de 11 de julho de 2005, que traz o Regulamento Geral de Interconexão:

“Art. 12. As prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo são obrigadas a tornar suas redes disponíveis para Interconexão quando solicitado por qualquer outra prestadora de Serviço de Telecomunicações de interesse coletivo.”

Em relação à política de concessões, permissões e autorizações estendida às operadoras que atuam no mercado nacional, a conclusão em torno da necessidade de uso mútuo da infraestrutura de umas e outras para prestar os serviços de telecomunicações na forma como estipulada pela ANATEL e esperada pelos usuários se justifica pelo simples fato de que cada operadora foi habilitada para atuar numa determinada área/região previamente demarcada, o que exclui, por outro lado, a sua atuação na área/região que foi reservada para a sua concorrente.

Seria absurdo supor que um usuário localizado no Estado de São Paulo e que contratasse os serviços da operadora responsável por prover a respectiva área não pudesse se comunicar com mais ninguém de outro Estado da Federação porque, além dos limites do território paulista, outra operadora detém os direitos de prestar o mesmo serviço. Entretanto, sobressai óbvia a ilação segundo a qual a empresa que opera no Estado de São Paulo deve disponibilizar os meios indispensáveis a que o usuário que lhe contratou possa, estando neste Estado ou em qualquer outro, realizar e receber ligações telefônicas independentemente da localização do destinatário ou de quem quer lhe falar, respectivamente.

Permitimo-nos abrir parêntesis para elucidar, de antemão, que, nada obstante os comentários feitos linhas acima acerca da interconexão possam afigurar-se aplicáveis somente aos

serviços de telecomunicações explorados sob o regime público (aqueles cuja existência, universalização e continuidade a própria União compromete-se a assegurar, incluindo-se neste caso as diversas modalidades do serviço telefônico fixo comutado, de qualquer âmbito, destinado ao uso do público em geral – art. 13 da Resolução nº 73/98), igualmente alcançam os serviços explorados sob o regime privado (aqueles que não estão sujeitos a obrigações de universalização e continuidade, nem prestação assegurada pela União – art. 14 da Resolução nº 73/98), a exemplo do serviço móvel celular².

Isso porque a utilização de meios que tornam apta uma operadora a prestar serviços de telecomunicações para um determinado usuário independentemente do local onde se origina ou para onde se destina a chamada telefônica dentro do território nacional caracteriza-se como de interesse coletivo, assim entendido como aquele cuja prestação deve ser proporcionada pela prestadora a qualquer interessado na sua fruição, em condições não discriminatórias (art. 17 da Resolução nº 73/98), e que, portanto, censura eventual conclusão precipitada no sentido de que, por não se submeter às regras de universalização e continuidade, não convergem o mesmo objetivo de atingir um nível de excelência na qualidade³.

E essa qualidade pretendida pelas operadoras, até para que atraíam mais adeptos aos planos por ela oferecidos na disputa por espaço no mercado, pode ser mensurada pelo fato de a funcionalidade do aparelho não se restringir à área/região de atuação da operadora⁴ e congregar diferentes opções de acesso, recursos e vantagens, e em conjunto com a fixação de um preço acessível explicam a disseminação recente da compra de aparelhos celulares e a elevação da importância de se discutir a tributação pertinente, neste trabalho, a incidência do PIS e da COFINS sobre os valores transferidos a terceiros a título de remuneração pelo uso integrado das redes, eis que – sob pena de falar o óbvio – o *roaming* nada mais é do que, de modo bem simplista, uma tecnologia que permite ao usuário do serviço de telefonia móvel (celular) utilizar seu aparelho quando estiver fora da área de abrangência da operadora perante a qual foi habilitado.

Superadas as considerações sobre *roaming* nacional, em âmbito internacional, a presunção quanto à utilização das redes entre as operadoras e à fixação de regras que regulamentem o modo como isto será posto em prática e a remuneração dela decorrente advém da constatação de que se, numa direção, há de se preservar a soberania de cada país e a autonomia que é um imperativo para definir a sua política de telecomunicações, noutra direção, não há de se obstar a integração das operadoras das diversas nacionalidades com a finalidade de colocar à disposição de todos os usuários um serviço que, por sua

² Lei nº 9.295/96: “Art. 2º. (...) § 1º. Serviço Móvel Celular é o serviço de telecomunicações móvel terrestre, aberto à correspondência pública, que utiliza sistema de radiocomunicações com técnica celular, conforme definido na regulamentação, interconectado à rede pública de telecomunicações, e acessado por meio de terminais portáteis, transportáveis ou veiculares, de uso individual.”

³ Anexo à Resolução nº 410/2005 (Regulamento Geral de Interconexão): “Art. 17. A Interconexão deve assegurar atendimento a padrões de qualidade de serviço, os quais devem ser explicitados no contrato de interconexão.

§ 1º. Os padrões de qualidade de serviço adotados na Interconexão de redes de prestadoras de Serviços de Telecomunicações devem permitir o cumprimento das metas de qualidade estabelecidas na regulamentação.”

⁴ É a área geográfica definida pela ANATEL, na qual a Autorizada explora o Serviço Móvel Especializado conforme condições previamente estabelecidas. (*site* da ANATEL na internet)

essencialidade na dinâmica do mundo moderno, não deve encontrar barreiras de nenhuma natureza para ser usufruído em qualquer parte, no mesmo nível de qualidade de que gozaria se se restringisse aos limites de cada país.

O artigo 1º da Constituição da União Internacional de Telecomunicações prevê como objetivos: “a) *Manter e alargar a cooperação internacional entre todos os membros da União para a melhoria e o emprego racional das telecomunicações de qualquer espécie; (...)* f) *Favorecer a colaboração entre os seus membros com vista ao estabelecimento de tarifas a níveis tão baixos quanto possível, compatíveis com um serviço de boa qualidade e uma gestão financeira das telecomunicações sã e independente.*”

Helena Taveira Tôrres, em obra específica sobre a tributação das telecomunicações, sintetiza muito bem o raciocínio que impulsiona a interconexão entre as redes das diversas operadoras, a nível internacional:

“Nas telecomunicações internacionais, o acesso às redes ou sistemas de telecomunicações é fundamental. E tanto que o *princípio da interconexão obrigatória de redes* é elevado à estatura de outros princípios de superior expressão axiológica, por ser decorrente dos princípios de *universalidade e continuidade*. Coincidindo com este propósito, as definições normativas têm dado forte relevância ao suporte físico, considerando as redes de telecomunicações como instrumentos para os transportes de mensagens e informações entre pontos determinados.

No exercício de atividades de telecomunicações, as empresas nacionais contratam com as *administrações estrangeiras* o uso de suas respectivas redes, quanto às chamadas telefônicas internacionais, iniciadas no país e destinadas ao exterior (tráfego sainte), e as remuneram, assumindo obrigações (despesas), pelos serviços de finalização prestados, quando responsáveis pelo *tráfego mútuo internacional*.

Segundo o Regulamento Internacional de Telecomunicações (RIT), aprovado em 09 de dezembro de 1988, na Conferência Administrativa Mundial Telegráfica e Telefônica da União Internacional de Telecomunicações (UIT), em Melbourne, Austrália, em vigência desde 01 de julho de 1990, que dispõe sobre os princípios gerais relacionados com a provisão e operação dos serviços internacionais de telecomunicações, cada uma das administrações signatárias deve disponibilizar o acesso das demais à sua rede interna de telecomunicações, de forma a permitir a finalização das chamadas internacionais de tráfego entrante.

Segundo o art. 21, do RIT, *serviço internacional de telecomunicações* é a ‘provisão de telecomunicações entre escritórios ou estações de telecomunicações de qualquer natureza, situados em países distintos ou pertencentes a países distintos’. Dessa forma, a empresa nacional responsável pelo *serviço internacional de telecomunicações*, resta obrigada a administrar os envios e recebimentos de *tráfegos* internacionais de *relação* entre o país de instalação e todos os demais, mediante *interconexão* e interoperabilidade, em escala mundial, dos meios de telecomunicações, *disponibilizando* suas redes em benefício das operadoras brasileiras do serviço telefônico regional, que prestam serviços ao *público* do respectivo país de localização. (...)

Atendendo a este procedimento, o *tráfego mútuo internacional* perfaz-se mediante *tráfegos* de entrada e de saída e assim, quanto o *tráfego* é enviado, com a chamada sendo realizada no país de instalação com destino ao exterior, tem-se o ‘tráfego sainte’ (*outbound traffic*); e quando o *tráfego* é recebido, com a chamada sendo feita no exterior e a sua finalização ocorrendo no interior daquele país, tem-se o ‘tráfego entrante’ (*inbound traffic*).⁵ (negritos nossos)

A partir desse cenário, não remanesce dúvida quanto à imprescindibilidade da integração entre os sistemas de telecomunicações das empresas que operam neste segmento, motivo pelo qual passaremos a comentar sobre a forma de remuneração pertinente.

III. As regras gerais de remuneração do *roaming*

É cediço que a contratação de um serviço móvel celular pressupõe, no que concerne à operadora, que a mesma disponibilize os meios e recursos para a plena fruição do dito serviço, e, no que concerne ao usuário, que este efetue o pagamento proporcional às chamadas telefônicas que realizar, consoante as obrigações previamente assumidas no contrato celebrado entre as partes.

No caso do *roaming*, surge o questionamento acerca da forma de remuneração das operadoras, nacionais ou estrangeiras, que viabilizam a prestação dos serviços de telecomunicações por outra através do uso de suas redes.

De antemão, é relevante fixar a premissa de que, independentemente dos meios que a operadora irá utilizar para completar qualquer chamada telefônica do usuário do celular cuja

⁵ Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites – São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 140 a 142.

conta é por ela administrada, se próprios ou de terceiros, o vínculo obrigacional é estabelecido, de modo exclusivo, entre o usuário e ela; ou melhor, sendo tal contratação de natureza finalística, o usuário não detém nenhuma obrigação perante outra operadora senão aquela de quem adquiriu o aparelho celular.

Eis a redação do artigo 60 da Resolução nº 73/1998:

“Art. 60. Na exploração de serviço de telecomunicações é assegurado à prestadora:

I - empregar equipamentos e infra-estrutura que não lhe pertençam, sem prejuízo da reversibilidade dos bens, conforme previsto no instrumento de concessão ou permissão;

II - contratar com terceiros o desenvolvimento de atividades inerentes, acessórias ou complementares ao serviço.

§1º. A prestadora, em qualquer caso, continuará responsável perante a Agência e os usuários, pela exploração e execução do serviço.

§2º. A prestadora manterá os vínculos contratuais junto aos usuários, quanto ao provimento do serviço.

§3º. As relações entre prestadora e terceiros serão regidas pelo direito privado, não se estabelecendo qualquer relação jurídica entre os terceiros e a Agência.” (grifamos)

A operadora pode sub-contratar meios de rede ou serviços de terceiros para a prestação dos serviços de telecomunicações, todavia, isto não a exime da relação jurídica decorrente do contrato firmado com o usuário e tampouco redundará na transferência da responsabilidade assumida junto a este ou cria nova relação entre o usuário e os terceiros que permitirão o acesso a sua infra-estrutura.

Raciocínio semelhante é aproveitado para o *roaming* internacional: o cliente compra um celular e contrata com a operadora local um determinado plano que lhe faculta a utilização do aparelho para efetivar e receber chamadas telefônicas num país estrangeiro, dispensando-lhe da necessidade de ter que fazer qualquer ajuste diretamente com a operadora que atende naquele país.

Em seqüência, se o usuário possui relação jurídica, única e exclusivamente, com a operadora com a qual, originalmente, contratou os serviços (bilateral), presumimos que a remuneração devida a título de contraprestação dos serviços de telecomunicações é a ela revertida, em sua

integralidade; sirva para custear os gastos com a disponibilização de sua própria rede, sirva para custear os gastos com a sub-contratação do uso da rede de outra operadora.

O Regulamento do Serviço Móvel Pessoal – SMP, anexo à Resolução nº 477, de 07 de agosto de 2007, traz, em seus artigos 35, § 5º e 38, normas explícitas sobre a concentração do faturamento oriundo da prestação de serviços de telecomunicações pela operadora com a qual o usuário tenha firmado a respectiva avença:

“Art. 35. (...)

§5º O disposto no §4º não exclui o direito da prestadora receber:

I - a remuneração pelo uso de sua rede;

II - a remuneração devida pela utilização da Estação Móvel fora de sua Área de Mobilidade.

(...)

Art. 38. Os valores correspondentes ao uso do SMP, efetuado por Usuário por meio de outra prestadora, são a ele faturados pela prestadora à qual o Usuário está contratualmente vinculado, segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço de sua opção, conforme previsto no art. 25, inciso VII.” (grifamos)

A despeito do recebimento tanto da remuneração pelo uso de sua rede como da remuneração devida pelo uso da rede de terceiros, a operadora deve observar determinados procedimentos fixados em atos normativos expedidos pela ANATEL, como ilustra o artigo 20 do Regulamento de Remuneração pelo Uso de Redes de Prestadoras do Serviço Móvel Pessoal – SMP, anexo à Resolução nº 438, de 10 de julho de 2006:

“Art. 20. As prestadoras devem, mensalmente, registrar separadamente o tráfego entrante e saínte e os respectivos valores referentes à interconexão de redes, devendo as informações ser totalizadas por Entidade Credora e por Entidade Devedora e discriminado a que tarifa ou valor de uso de rede se refere.”

O controle dos valores recebidos pela operadora nos moldes instituídos pela ANATEL é necessário à fiscalização dos repasses que serão feitos a outras prestadoras de serviços de telecomunicações em virtude do tráfego entrante e saínte.

Independentemente de a operadora à qual o usuário está vinculado concentrar o recebimento dos valores necessários a suportar os custos relativos ao uso de sua própria rede e também ao uso das redes de outras operadoras com a finalidade de que a chamada telefônica seja completada, a remuneração entre as prestadoras de serviços de telecomunicações é reduzida a termo através de contrato, no qual são estipuladas regras específicas sobre a interconexão e sobre o preço dela advindo.

O artigo 40 do Regulamento Geral de Interconexão – que representa nada mais do que a regulamentação do comando contido no artigo 153 da LGT - faz menção a esse contrato:

“Art. 40. As condições para a Interconexão de redes são objeto de livre negociação entre interessados, mediante acordo, que deve ser formalizado por contrato, cuja eficácia depende de homologação pela Anatel.”⁶

Ao examinar o contrato de interconexão, Heleno Taveira Tôrres afirma:

“O contrato de interconexão deve ser visto como espécie de contrato de prestação de serviços, relativamente ao fornecimento de capacidade de transmissão, exclusivamente. Com isso, cria-se um ambiente de certeza e segurança jurídica entre prestador de serviços (sujeito passivo do contrato de interconexão de redes) e tomador dos serviços (sujeito ativo), haja vista a garantia que este passa a ter quanto à possibilidade de oferta dos seus serviços aos respectivos usuários da sua rede interna, para os fins de acesso a destinatários de comunicações na área de cobertura daquel’outra rede de telecomunicação, pelos serviços que o titular desta compromete-se a prestar, como capacidade de tráfego e outros. O contrato garante, assim, que tais prestações dêem-se de modo duradouro, constante e periódico, nas quantidades prefixadas ou nas que determinem suas necessidades.”⁷

Nesse contrato de interconexão deverá ser definido o preço praticado entre as operadoras para remunerar os serviços de telecomunicações colocados à disposição de uma para outra e vice-versa, preço este que não se confunde com as tarifas cobradas dos usuários cuja fixação depende da observância das normas estabelecidas pela ANATEL.

⁶ Em continuação: “Art. 42. O contrato de interconexão deve indicar: I - objeto; II - modo, forma e condições em que a Interconexão será provida; III - direitos, garantias e obrigações das partes; IV - preços a serem cobrados, quando não forem fixados pela Anatel; V - formas de acerto de contas entre as partes; VI - condições de compartilhamento de infra-estrutura; VII - condições técnicas relativas a implementação e qualidade da Interconexão; VIII - multas e demais sanções; IX – tratamento dispensado às chamadas fraudulentas, especialmente aspectos do acerto de contas e da ação coordenada de prevenção e controle da fraude; X - foro e modo para solução extrajudicial das divergências contratuais.”

⁷ *op. cit.*, pp. 120 e 121

Esses preços, porém, deverão, segundo o artigo 152 da LGT atender “*ao estritamente necessário à prestação do serviço*”, na realização de cada chamada telefônica.

Por sua vez, releva atentar para o objetivo consignado no Anexo à Resolução nº 319/2002, a qual fixa critérios de remuneração pelo uso de redes de prestadoras do serviço móvel pessoal – SMP: “*Esta Norma tem por objetivo estabelecer os critérios para fixação dos valores devidos a título de remuneração pelo uso de redes do Serviço Móvel Pessoal, bem como procedimentos para cobrança e repasse destes valores.*” (sublinhamos) Em acréscimo, também elucida o que significa valor de remuneração de uso de rede do SMP - VU-M: “*valor que remunera uma prestadora de SMP, por unidade de tempo, pelo uso de sua rede.*”

No mais, a forma de cobrança obedece, em linhas gerais, aos seguintes critérios:

“(…) 4.1 A remuneração devida pelo uso de redes em uma chamada é calculada com base no tempo de duração da chamada, considerando os critérios de faturamento do Plano Básico de Serviço de prestadora de SMP.

4.1.1 A remuneração pelo uso de redes não é exigível quando, por disposição regulamentar, a chamada não for passível de faturamento ou cobrança.

4.2 A Entidade Credora deve encaminhar à Entidade Devedora, no prazo máximo de 40 (quarenta) dias contados da realização da chamada, relatório apresentando o detalhamento das chamadas Inter-Redes envolvendo a Entidade Devedora, por meio do qual pode ser feito encontro de contas.”

A partir da leitura conjunta desses últimos dispositivos, é possível formular interpretação no sentido de que (i) o preço consensado entre as operadoras a título de uso de redes é variável de acordo com o tempo de duração das chamadas telefônicas, critério este que se adequa à finalidade pretendida pela LGT (ao afirmar que tal preço deveria ser o estritamente necessário para remunerar a prestação do serviço) e (ii) ao se aproximar ou tentar refletir o “custo real” dos serviços, o preço pago por uma operadora a outra revela-se um mero repasse do que a primeira recebeu de seu usuário e corresponde às chamadas cujo completamento dependeu do uso da rede da segunda.

Sob esse enfoque, torna-se despiciendo cuidar da possibilidade de as operadoras, quando figuram como credoras e devedoras umas das outras (isto é, utilizam as redes mutuamente, ora na condição de cedente, ora na condição de cessionária), efetuarem um encontro de contas daquilo que receberam de seus usuários e devem repassar a título de remuneração pelo uso das redes e daquilo que vão auferir pela disponibilização de sua estrutura.

Isso porque, se, por um lado, o preço a ser pago por uma operadora coincidirá com a diferença entre tudo o que deveria receber pelo uso de suas redes (créditos) e tudo o que deveria repassar em função do uso das redes de outra (débitos), por outro lado, isto não desnatura a natureza deste preço como um mero repasse da parcela do todo que o seu usuário lhe pagou a título de adimplemento do contrato de prestação de serviços de telecomunicações.

Especificamente em relação aos tratados internacionais de telecomunicações, as definições de tarifa de percepção e tarifa de contabilidade são importantes para demonstrar a sistemática de remuneração das operadoras (também intituladas de administrações) no tráfego mútuo:

Tarifa de percepção (artigo 2, 2.9): “é a tarifa que as administrações estabelecem e percebem de seus clientes pela utilização dos serviços de telecomunicação.”

Tarifa de contabilidade (artigo 2, 2.8): “é a tarifa acordada entre as administrações numa determinada relação usada para o estabelecimento das contas internacionais.”⁸

Adaptando as definições acima transcritas ao *roaming* no tráfego sainte, podemos asseverar que (i) a tarifa de percepção será cobrada por cada operadora de seu cliente de acordo com a legislação nacional aplicável ao serviço móvel celular e (ii) a tarifa de contabilidade será cobrada pela operadora no exterior em face da operadora brasileira pela utilização de sua rede de telecomunicações para satisfazer à demanda do cliente desta última.

Admitindo-se que a tarifa de contabilidade é composta nada mais do que por um repasse de parcela do valor revertido à conta da operadora brasileira pelo seu usuário com o fito de remunerar, exclusivamente, o uso das redes da operadora estrangeira para completar uma chamada telefônica destinada a alguém fora do Brasil, o raciocínio em torno da incidência do PIS e da COFINS será o mesmo no *roaming* nacional e no internacional.

IV.A não-incidência do PIS e da COFINS sobre os valores repassados a outras operadoras

Avançando nos comentários específicos acerca da incidência do PIS e da COFINS, depois da apresentação de um panorama geral sobre as regras aplicáveis à interconexão e à remuneração dos contratos que prescrevem as obrigações das operadoras em prol de sua efetividade enquanto instrumento de atingimento do objetivo de universalização dos serviços de telecomunicações, convém traçarmos, desde logo, o pressuposto de fato previsto no texto constitucional.

⁸ Ambas as definições foram extraídas do Regulamento Internacional de Telecomunicações – RIT.

Estatuída pela Lei Complementar nº 7/70, por ocasião da superveniência de nova ordem constitucional, em 1988, a contribuição para o PIS foi recepcionada na forma em que originalmente concebida pela Constituição Federal em seu artigo 239 e, apenas com a edição da Lei nº 9.715/98, concentrou a base de incidência unicamente no *faturamento*.

A COFINS, por sua vez, surgiu com a Lei Complementar nº 70/91 que, em seu artigo 2º, esclareceu o alcance da expressão *faturamento*: “A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

A Lei nº 9.718/98, que sucedeu os diplomas legais dantes comentados, inaugurou nova base de cálculo do PIS e da COFINS, ampliando o conceito genuíno de faturamento para equipará-lo ao de receita bruta, assim compreendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Contudo, a partir do argumento de que tal conceito era incompatível com o texto constitucional à época em vigor e de outros tantos que se somaram à defesa dos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084/PR, declarou a inconstitucionalidade do seu artigo 3º, § 1º para reconhecer que aquelas contribuições deveriam incidir somente sobre o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Inobstante as normas concernentes ao PIS e à COFINS terem sido novamente alteradas com o surgimento da sistemática não-cumulativa introduzida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, desde então, a base de cálculo englobar qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações continuam subsumidas ao regime instaurado pela Lei nº 9.718/98, consoante as exceções previstas no artigo 8º, VIII da Lei nº 10.637/2002 e 10, VIII da Lei nº 10.833/2003.

O faturamento nada mais é do que a receita advinda, exclusivamente, da venda de mercadorias e da prestação de serviços; isto é, *in casu*, as receitas oriundas da prestação de serviços de telecomunicações sujeitam-se à incidência do PIS e da COFINS nos limites da Lei nº 9.718/98, entretanto, tal incidência se revelará legítima e conformada aos preceitos constitucionais se e somente se recair sobre as receitas definitivamente auferidas pela pessoa jurídica, como será demonstrado adiante.

O fundamento constitucional da competência impositiva é o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98), o qual se refere à instituição de contribuição incidente sobre “a receita ou o faturamento” da pessoa jurídica como fonte de custeio da seguridade social.

Adentrando ao conceito de receita, tem-se que, em consonância com a mais abalizada doutrina em Direito Tributário, é essencial à sua configuração a existência de um elemento novo que passa a compor, definitivamente, o patrimônio do contribuinte. Mostra-se, neste passo, a real importância da distinção entre a mera entrada (ingresso) da receita. A primeira

corresponde a um valor que, embora adentre ao patrimônio do contribuinte, a ele nada agrega. A receita, noutra giro, tem como pressuposto o fato de o valor integrar o patrimônio do contribuinte, como receita nova.

Logo, é fácil asseverar que os valores recebidos pelas operadoras de seus usuários e que serão repassados a outras em razão do uso de suas redes não equivalem à receita propriamente dita, não correspondem à receita sua. Portanto, não devem ser oferecidos à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Atente-se, por oportuno, à lição do Mestre Aliomar Baleeiro quanto ao conceito de receita propriamente dita, *ipsis litteris*:

“(…) Nem todos os valores que entram nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os que configuram **receitas** e os que se caracterizam como meros **ingressos** (que, na ciência das finanças, recebem a designação de fundo de caixa).

Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o.

Ingressos, envolvem tanto as receitas quanto **as somas pertencentes a terceiros (valores que integram patrimônio de outrem)**. São aqueles valores que **não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem**. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas.”⁹ (grifamos)

Igualmente tomando emprestadas as palavras de Aires F. Barreto (que cuidam da questão do ISS, mas que se amoldam perfeitamente ao caso das contribuições ora examinadas), destacamos:

“As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

⁹ *in* Uma Introdução à Ciência das Finanças, Forense, 1976, p. 130.

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas. Estas, e só estas, são tributáveis pelo ISS. Os meros ingressos não configuram receita e somente as receitas decorrentes da prestação dos serviços é que podem integrar a base de cálculo do ISS, porque apenas a receita remunera a atividade desenvolvida. **Só a receita representa o preço da atividade do prestador, consubstanciando pagamento da prestação contratual correspondente.**

As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Essas quantias, ao lado de um débito contábil, importam, inafastavelmente, um crédito de igual valor. Na contabilidade, um crédito anula o débito anterior, registrado a título de repasse.

É usual, comum, que, no caixa das empresas – prestadoras de serviços, agrícolas, mercantis ou industriais – ingressem valores que tipificam meros movimentos de fundo ou de caixa. Em outras palavras, esses ingressos têm exato correspondente no passivo, para terceiro não societário, fato que, por si só, lhes retira qualquer possibilidade de constituírem receita.

Embora transitem no caixa da empresa, são meras entradas ou ingressos financeiros. Assim, ao mesmo tempo em que inscrevem esses valores nos seus ativos, registram nos seus passivos a necessária contrapartida, de igual valor, para terceiro estranho à empresa. Não há, portanto, nenhum incremento nos seus patrimônios.”¹⁰ (grifamos)

Em verdade, a lei não define expressamente o conceito de receita, porém, toda a construção doutrinária a respeito do tema assevera ser indispensável a este fim a existência de um “plus” jurídico que se adiciona ao patrimônio preexistente do particular e que não esteja vinculado a um repasse a terceiro.

Mais uma vez, reforça-se o raciocínio trazendo aqui a opinião de Geraldo Ataliba:

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade.

Assim, só se considera receita o ingresso de receita que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas

¹⁰ Revista Dialética de Direito Tributário n° 90, março/2003.

devem ser escrituradas em separado das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Tem caráter eminentemente provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”¹¹

Forçoso é o entendimento segundo o qual parte do valor pago pelo usuário dos serviços de telecomunicações às operadoras rege-se pelo conceito de mero ingresso – entrada –, ou seja, o qual será transferido a outra pessoa jurídica do mesmo setor sob a rubrica de pagamento pelo uso de suas redes, não compondo, assim, o patrimônio daquelas de forma a incrementá-lo definitivamente como receita própria.

Ademais, receita é conceito de Direito Privado e, sendo assim, não pode ser ignorado para que o legislador ordinário possa usá-lo indiscriminadamente para alcançar a tributação de resultados positivos que com ele não se confundem, conforme as disposições dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Vale lembrar, outrossim, os julgados do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a lei, seja ordinária, seja complementar, não pode extrapolar o conteúdo mínimo dos termos, nem dispor contrariamente à natureza das coisas.

Na hipótese em foco, o legislador está jungido não apenas à letra da Lei Maior (art. 195, inciso I), mas, propriamente, ao real alcance e significado dos vocábulos nela empregados.

Conseqüentemente, conforme assentaram os membros da Suprema Corte, as expressões utilizadas pelo legislador constitucional devem ser entendidas pelo intérprete em sua acepção técnico-jurídica. E, deste modo, acrescenta o Ministro Moreira Alves, quando do julgamento do RE nº 85.373/SP: *“É conhecido o princípio de hermenêutica segundo o qual, na interpretação do texto constitucional, ao contrário do que ocorre com a legislação ordinária, se deve respeitar, o mais possível, a linguagem técnica em que ele está vasado”*¹².

Sob qualquer ângulo, o valor repassado a outra operadora não pode integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS somente porque é faturado por meio de um único documento pela operadora com a qual o usuário contratou, pois, admitir-se o contrário, seria admitir que estas duas contribuições gravam a receita mais o ingresso de qualquer outro valor que apenas transite, de modo temporário, por conta de sua titularidade, num nítido aumento do montante devido pela majoração de sua base de cálculo em detrimento do comando contido no artigo 195, I, “b” da Constituição da República.

Registre-se, a propósito, que a se entender em conformidade com o que até aqui foi exposto, é de se convir também que não se trata, neste caso, de exclusão da base de cálculo. De fato, se verifica que se o valor recebido por uma determinada operadora e destinado a terceiro

¹¹ Ataliba, Geraldo, *in* ISS – Base Imponível, Estudos e Pareceres de Direito Tributário, p. 87, 1º volume, São Paulo, RT, 1979

¹² DJ de 02/09/1977 e RTJ 83/505.

pelo compartilhamento das redes não é receita própria para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devida, sequer tal montante deve ser considerado; ou melhor, a exclusão predispõe um pensamento no sentido de que algo que foi incluído ou assim deveria ter sido incluído num todo, foi dele retirado ou diminuído, no âmbito da matéria tributária, visando à minoração do montante a ser pago a título de tributo.

Todavia, a relevar que a hipótese de incidência das referidas contribuições se perfaz pela existência de receita efetivamente auferida pela operadora decorrente da prestação de serviços de telecomunicação e, em acréscimo, que o valor recebido e repassado a terceiro constitui mero ingresso de natureza e essência completamente distintas da primeira, não está a se cuidar, na técnica jurídica, de parcela excluída da sua base de cálculo, mas sim de parcela não sujeita à tributação.

Coadunando com a tese sempre defendida pelo Fisco, na saciedade de seu voraz afã arrecadatário, de que nada deve ficar fora do alcance de uma incidência tributária, a argumentação ora apresentada não busca transgredi-la senão adequar a realidade das coisas à exegese da lei.

Se a legislação de regência do PIS e da COFINS elege a receita como base de cálculo, não se pode jamais confundir um mero ingresso com receita propriamente dita para fins de majoração do montante a ser recolhido. Isto porque o correto é que a parcela transferida à operadora que compartilhou sua rede própria de comunicação para a execução do serviço prestado por outra deve ser computada na base de cálculo das contribuições devidas por aquela, já que neste caso, sim, se enquadra no conceito de receita.

Resta, ainda, fazer alusão ao fato de que a tributação desses ingressos afronta o princípio da capacidade contributiva.

A considerar que os fatos geradores (como os do PIS e da COFINS) são, no entendimento da melhor doutrina tributária, “signos-presuntivos” de riqueza ou de capacidade contributiva, imperiosa é a conclusão de que esta capacidade, para que a imposição tributária dela decorrente possa se legitimar, deve revelar-se como efetiva e irreversível. Neste sentido, é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, no qual capacidade contributiva é:

“(…) aquela potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los, risco de a tributação se transformar em confisco.”¹³

Assim, permitir-se a incidência de PIS e COFINS sobre meros resultados positivos que, apesar de transitarem pelo patrimônio da operadora a ele não se agregam definitivamente

¹³ Ives Gandra da Silva Martins, *in* Teoria da Imposição Tributária, Saraiva, 1ª ed., São Paulo, 1983, p. 28.

porquanto pertencem a terceiros, estar-se-á violando o princípio da capacidade contributiva, visto que se exigirá o pagamento de tributo sobre mero ingresso.

Acrescentamos, por sua grande valia, as palavras de Marco Aurélio Greco:

“Em primeiro lugar, a capacidade contributiva pode ser um elemento relevante em matéria de contribuições se a própria Constituição, para fins de atribuição de competência legislativa, contiver previsão de um fato denotador de capacidade contributiva. Nesta hipótese, a norma atributiva de competência terá reunido dois conceitos distintos, o de finalidade e o de manifestação de tal capacidade. Tratando-se de consagração constitucional, não pode a lei constituidora deixar de atender a tais exigências, sob pena de configurar-se hipótese de inconstitucionalidade.

É o caso, por exemplo, do art. 195, I, ‘c’ da CF-88 quando admite a instituição de contribuição para a seguridade social a cargo de empregadores, empresas ou entidades equiparadas incidente sobre o respectivo ‘lucro’. Este é o conceito tipicamente denotador de capacidade contributiva. Portanto, a lei instituidora, para não extravasar a respectiva competência constitucional, não pode atingir algo que não seja efetivo ‘lucro’ e que denote tal capacidade. Nesta hipótese, embora estejamos perante uma contribuição social qualificada finalisticamente, ela não poderá atingir o que não seja lucro, nem poderá, atingir o lucro de uma forma desproporcional à respectiva manifestação.”¹⁴ (grifamos)

O entendimento externado nas linhas acima se transporta inteiramente para o caso concreto. Se a Carta Magna determina que as contribuições, como o PIS e a COFINS, devem incidir sobre a receita, qualquer desvio maquinado pelo legislador infraconstitucional para atingir riqueza incompatível com esta grandeza, e, portanto, desproporcional à capacidade contributiva da pessoa jurídica macula, de modo insanável, a norma legal e compromete o requisito de racionalidade da exigência fiscal, tornando-a inconstitucional, tal como alerta, mais uma vez, Marco Aurélio Greco:

“Com efeito na medida em que as contribuições devem atender ao requisito da proporcionalidade e, em última análise, da racionalidade, disso decorre que, nas hipóteses em que for pertinente a invocação da capacidade contributiva como critério de rateio e este se demonstrar totalmente distorcido a ponto de

¹⁴ *in* Contribuições (uma Figura “sui generis”), 2000, p. 196.

comprometer a própria racionalidade da exigência, ter-se-á uma questão constitucional envolvida, não porque tenha havido violação da capacidade contributiva, mas sim porque a exigência terá perdido o seu mínimo de racionalidade e, como tal, estará agredindo a norma constitucional que autoriza sua instituição. A Constituição legitima a busca de finalidades, mas não a busca irracional das finalidades. A Constituição busca a congruência das exigências com outros princípios constitucionais e há inerente à obra humana que é o Direito, uma regra de não arbitrariedade nas escolhas do legislador.”¹⁵

Mas não é só isso. Ao se exigir as aludidas contribuições sem a observância do princípio da capacidade contributiva, o Fisco acabou por conferir à tal exação efeito confiscatório, o que é vedado pela Carta Magna em seu artigo 150, IV.

Tal ilação é simples: a partir do momento em que a Fazenda Pública passa a cobrar exação sem que o sujeito passivo possua riqueza condizente com o que lhe é exigido (capacidade contributiva), acabará tendo que se desfazer de seu patrimônio para honrá-la.

O tema ora discutido conta com precedentes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, tal como antecipamos alhures. Nesta oportunidade, transcrevemos a ementa do acórdão nº 02-0218, semelhante à do acórdão nº 02-02.223, ambos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. “ROAMING”. As receitas de “roaming” mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, neles incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à (*sic*) terceiros, como pretendido “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo.

Recurso especial negado.”¹⁶

É importante observar algumas ponderações constantes dos votos vencedores, que foram suficientes a reverter o julgamento em favor da tese acerca da não tributação dos valores repassados entre as operadoras a título de remuneração pelo uso de redes no *roaming*:

¹⁵ *op. cit.*, p. 198.

¹⁶ Recurso nº RP/203-120710 (Processo Administrativo nº 10166.000888/2001-31), Data da Sessão: 24/01/2006.

“(…) Argumento ainda, na defesa de minha tese, que as despesas de *roaming* vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a pareceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é este o caso. A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade. Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo.

(…)

Data venia, constato aí questão fulcral. Não admito que qualquer ingresso de valor nos cofres do contribuinte se constitua em receita decorrente de faturamento. Temos nesta assertiva duas figuras distintas. Uma é o ingresso. A outra é a receita. Toda a receita decorre de um ingresso de valores. A recíproca, indene de dúvidas, não é verdadeira. Uso exemplo pontual, ainda que singelo, para ilustrar a conclusão: A devolução, pelo sócio, de um empréstimo feito ao mesmo pela pessoa jurídica é um ingresso de valor. No entanto, não é receita decorrente de faturamento.

Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçoada aos seus objetivos sociais e as suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.

(…)

Extraio dessas regras as seguintes conclusões:

- a) o serviço no local visitado é prestado diretamente aos assinantes, conforme redação na letra “I”, sendo que cabe a prestadora de serviços visitada debitar o valor do mesmo contra a concessionária à qual o assinante está vinculado, como forma de fluxo financeiro no recebimento;
- b) os valores por fim cobrados do assinante usuário podem ser exatamente os debitados pela concessionária visitada

prestadora do serviço. Vale ressaltar que a norma em questão trata do plano de serviço básico, que, a teor do disposto no item 5.6.3.1 da NGT 20/96 Anatel (Norma Geral de Telecomunicações – Serviço Móvel Celular), são os valores máximos a serem praticados por cada concessionária, ou seja, não pode haver cobrança superior ao valor efetivamente debitado pela concessionária visitada;

- c) optando a concessionária do assinante por seguir a regra estampada na letra “j”, restaria plenamente configurado o mero repasse de valores à efetiva concessionária prestadora do serviço, a qual, pela própria redação da norma presta-o diretamente ao usuário, sendo indireto apenas o fluxo de pagamento.” (sublinhado do original)

No voto vencedor, que constitui parte integrante do acórdão acima mencionado, há alusão expressa a um precedente do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 411.580/SP) cujo entendimento nele firmado serve para embasar o raciocínio quanto à legitimidade da tributação, no caso de um imposto que, a exemplo do PIS e da COFINS, grava parcela da riqueza, somente da receita que, efetivamente, pertence ao contribuinte ao contrário dos valores que são repassados a terceiros. A conferir trecho do voto-vista do Ministro José Delgado, no qual relembra a doutrina de Eduardo Bottallo:

“As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. (...)

As primeiras não integram a base de cálculo do ISS; as segundas são real expressão dessa base, o verdadeiro ‘preço do serviço’ na acepção do artigo 9º do Decreto-lei 406/68.”¹⁷

É evidente a diferença entre os conceitos de ingresso e receita, atestada em outros precedentes também do Superior Tribunal de Justiça, a exemplificar:

¹⁷ RESP nº 411.580/SP, Relator Min. Luiz Fux – Primeira Turma, DJ: 16/12/2002.

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações".

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. **Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada par fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.**

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lindeira à vedação ao confisco.

3. Recurso especial provido.”¹⁸

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIACÃO. SÚMULA Nº 07/STJ.

¹⁸ Recurso Especial n. 411.580/SP, Relator Min. Luiz Fux – Primeira Turma, DJU: 16/12/2002, p. 253.

I - O Agravante não cuidou de demonstrar a divergência jurisprudencial de acordo com o ditame do art. 255 e parágrafos do RI/STJ, deixando de mencionar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, não fazendo uma comparação entre a tese desenvolvida no acórdão recorrido e os fundamentos dos julgados paradigmas.

II - "A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas "intermediações". O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva. **O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.**

(...)" (REsp nº 411.580/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 16/12/02)

III - No mesmo sentido, o entendimento firmado no voto-vista proferido no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 227.293/RJ e no REsp nº 712.914/PR. (...)

V- Recurso especial conhecido parcialmente e, neste ponto, improvido.”¹⁹

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE TAXA DE SERVIÇOS - "GORJETA". IMPOSSIBILIDADE. (...)

¹⁹ Recurso Especial n. 787.353/MG, Relator Min. Francisco Falcão – Primeira Turma, DJU: 06/03/2006, p. 234.

4. *Ad argumentandum tantum*, as receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços são tributáveis pelo ISS, consubstanciando o pagamento da prestação contratual correspondente. As entradas que não provocam incremento no patrimônio representam mera passagem de valores. São somas a serem repassadas a terceiros, que não implicam qualquer modificação no patrimônio da empresa. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários.

5. A gorjeta, consoante estabelecido pela CLT, ostenta natureza salarial, materializando valores que são repassados aos empregados, posto parte integrante de sua remuneração. O prestador de serviços caracteriza-se como mero depositário dos valores percebidos a esse título, o que afasta a incidência do ISS (Precedentes: REsp 6627/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 17/12/1992; RE 112040/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Rezek, DJ 02/12/1988; REsp 399596/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 05/05/2004; REsp 107143/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 13/12/1999).

6. Recurso especial desprovido.”²⁰”

(grifamos)

Ora, se os julgados acima reproduzidos – que bem ilustram a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça - possuem embasamento voltado à flagrante diferença existente entre receita e ingresso e, portanto, sendo tal diferença capaz de resolver, de acordo com o caso concreto, se a exclusão de uma determinada parcela da base de cálculo do PIS e da COFINS é ou não conformada ao elemento quantitativo da sua regra-matriz de incidência, que permite que a tributação recaia, exclusivamente, sobre aquilo que represente riqueza própria do contribuinte, resta mais do que demonstrada a procedência da assertiva de que os valores repassados a outras operadoras a título de uso de redes não devem sofrer tributação por aquelas contribuições somente pelo fato de serem arrecadados pela operadora com a qual o usuário possui contrato porquanto representam riqueza daquelas.

V. Conclusão

Existem fundamentos para convencer a respeito da ilegitimidade da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores repassados a outras operadoras por aquela que emite a fatura para o usuário dos serviços de telecomunicações, a título de uso das redes.

²⁰ Recurso Especial n. 776.152/PE, Relator Min. Luiz Fux – Primeira Turma, DJU: 15/03/2007, p. 268.

Principalmente, sob o foco de que tal repasse não constitui receita da operadora com a qual o usuário mantém a contratação do serviço móvel celular e cuja responsabilidade se estende à emissão de faturamento conjunto contemplando tudo o que se refere aos valores proporcionais às chamadas telefônicas por ele realizadas, por força de imposição de norma da ANATEL, que, por outro lado, também prevê regra atinente ao controle dos valores relativos aos tráfegos entrante e saínte decorrentes dos contratos de interconexão celebrados pelas operadoras.

Sob esse contexto, é possível a separação dos valores arrecadados pela operadora e que, de fato, lhe pertencem daqueles que, apesar de transitarem por conta de sua titularidade, serão revertidos a outras pelo uso de redes a ponto de permitir que a tributação grave, de modo proporcional, somente sobre os primeiros.

Os precedentes do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda específicos sobre a incidência da COFINS no *roaming* atestam a razoabilidade do entendimento acima externado.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, através da qual restou decidida a tributação de forma diferenciada entre ingressos e receitas por reconhecer que os primeiros não são aptos a compor a base de cálculo dos tributos que pressupõem o auferimento de riqueza pelo contribuinte, oferece indícios de que, na ocasião em que o Poder Judiciário for instado a se manifestar sobre o caso do *roaming*, seja ele nacional ou internacional, poderá ser acolhida a pretensão da operadora que efetua o mero repasse no sentido de não recolher o PIS e a COFINS sobre a respectiva parcela.

- Luiz Gustavo A. S. Bichara
Sócio do Escritório Bichara, Barata, Costa & Rocha Advogados
Presidente da ALAE
Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/RJ
Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF
Membro do *general council* da *International Fiscal Association* - IFA

- Manuella Vasconcelos Falcão
Advogada do Escritório Bichara, Barata, Costa & Rocha Advogados
Especialista em Direito Tributário pelo IBET-RJ

*** Artigo ainda não foi Publicado.**