

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

Eric Diniz Casimiro

**A ANÁLISE DE INCIDÊNCIA OU NÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O
PIS/PASEP E A COFINS SOBRE OS VALORES DE INTERCONEXÃO E *ROAMING***

BRASÍLIA/DF

2022

Eric Diniz Casimiro

**A ANÁLISE DE INCIDÊNCIA OU NÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O
PIS/PASEP E A COFINS SOBRE OS VALORES DE INTERCONEXÃO E *ROAMING***

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

BRASÍLIA/DF

2022

ERIC DINIZ CASIMIRO

**A ANÁLISE DE INCIDÊNCIA OU NÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O
PIS/PASEP E A COFINS SOBRE OS VALORES DE INTERCONEXÃO E *ROAMING***

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Aprovada em 12 de dezembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP
Orientadora/Presidente

Profa. Dra. Maria Rosa Loula
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP
Avaliadora

Prof. Dr. Carlos Augusto Daniel Neto
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP
Avaliador

Código de catalogação na publicação – CIP

C339a Casimiro, Eric Diniz

A análise de incidência ou não das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS sobre os valores de interconexão e Roaming / Eric Diniz Casimiro. - Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, 2022.

64f.

Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado Profissional em Direito, 2022.

Orientador: prof. Dra. Maysa de Sá Pittondo Deligne

1.Interconexão. 2.Roaming. 3.Incidência. 4.PIS/COFINS. I.Título.

CDD 341.39

por Natália Bianca Mascarenhas Puricelli – CRB 1/3439

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora no mestrado, Profa. Maysa de Sá Pittondo Deligne, por todo auxílio.

Aos professores Maria Rosa Loula e Carlos Augusto Daniel Neto, pela generosidade e contribuição na minha banca de avaliação.

Aos Ministros Ricardo Villas Bôas Cueva e Eliana Calmon, por todas as oportunidades e incentivo.

À minha amada esposa, Mariana, pelo apoio incondicional todos os dias.

RESUMO

O presente estudo visa precisamente analisar a incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins sobre os valores repassados a outras operadoras, a título de interconexão e *roaming*. Dessa maneira, a pesquisa apresenta as regras-matrizes dessas contribuições, bem como a histórica discussão acerca da base de cálculo (faturamento *versus* receita), à luz da jurisprudência administrativa e dos Tribunais Superiores. O estudo avança sobre a disciplina legal do setor de telecomunicações, a fim de identificar a natureza jurídica dos valores repassados pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras operadoras em decorrência dos acordos de interconexão, para, a partir daí, concluir sobre a possibilidade, ou não, de lhe ser exigido o recolhimento de PIS e Cofins tendo por base os referidos valores. A pesquisa se desenvolve por meio da análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial.

Palavras-chave: Interconexão. *Roaming*. Incidência. PIS/Cofins.

ABSTRACT

The present study aims primarily at analyzing the incidence of PIS/Pasep and Cofins contributions on amounts transferred to other operators, by way of interconnection and roaming. In this way, the research presents the matrix rules for the contribution to PIS/Pasep and Cofins, as well as the historical discussion about the calculation basis (invoicing *versus* income), in the light of the jurisprudence of the Superior Courts. The study advances on the legal discipline of the telecommunications sector, in order to identify the nature of the values delivered by the concessionaires of telecommunications services as a result of the interconnection agreements, in order to conclude on the possibility, or not, of be required to pay PIS and Cofins based on these amounts. The research develops from the legislative and jurisprudential analysis.

Keywords: Interconnection. Roaming. Incidence. PIS/Cofins.

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 - Interconexão de redes.....	27
Figura 02 - Esquema da atual bitributação.....	43

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Temas em discussão no Judiciário sobre a base de cálculo do PIS/Cofins.....	20
Tabela 02 - Comparativo (terceirização e subcontratação/ interconexão de redes/ transferência de contrato).....	36
Tabela 03 - Síntese das conclusões preliminares.....	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
LGT	Lei Geral de Telecomunicações
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
POI	Ponto de Interconexão
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RGI	Regulamento Geral de Interconexão
SMP	Serviço Móvel Pessoal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TFR	Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS	15
1.1 Breve histórico do PIS e da Cofins em sua contextualização normativa atual.....	15
1.2 A histórica discussão acerca da base de cálculo: faturamento e receita.....	17
1.3 O julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 – A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins).....	22
2 AS OPERAÇÕES DE INTERCONEXÃO DE REDES E ROAMING SEGUNDO AS NORMAS REGULATÓRIAS	27
2.1 Conceitos de interconexão de redes e <i>roaming</i>	27
2.2 Disciplina legal do setor de telecomunicações.....	28
2.2.1. Os contratos de serviço de telefonia entre usuário e operadora.....	33
2.2.2. Os acordos de interconexão entre as operadoras de serviços de telecomunicação.....	35
2.3 A natureza jurídica dos valores de interconexão e <i>roaming</i> à luz da Lei Geral de Telecomunicações.....	36
3 A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS SOBRE OS VALORES DE INTERCONEXÃO E ROAMING	40
3.1 O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).....	44
3.1.1 <i>Fundamentos a favor da Fazenda Nacional</i>	44
3.1.2 <i>Fundamentos a favor das operadoras de serviços de telecomunicações</i>	46
3.2 Divergência jurisprudencial no STJ.....	48
3.2.1 <i>Possível resolução do dissídio jurisprudencial no STJ</i>	52
3.2.1.1 Supressão de etapa econômica por tratar como de terceiro faturamento próprio	52
3.2.1.2 Caracterização de pagamento por subcontratação de outra empresa de telefonia, “ainda que <i>ex lege</i>”	53
3.2.1.3 Existência de mero repasse de receitas privadas/contratadas	53
3.2.1.4 Entendimento que “permitiria a dedução das despesas e custos em geral com a contratação de terceiros”	53
3.2.1.5 Arquivamento de substitutivo ao Projeto de Lei nº 5.285/2013 – “em que se propunha afastar a incidência das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins sobre o montante das despesas de interconexão de redes”	54
3.2.2 <i>Distinguishing entre o REsp 1.144.469/PR (Tema 313) e a hipótese de interconexão e roaming</i>	55
CONCLUSÃO	61
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

A privatização do setor de telecomunicações no Brasil, ocorrida no final da década de 90, gerou grandes transformações nesse mercado, como modernização e competitividade. No campo normativo, surgiu a necessidade de regular o setor e trazer balizas que permitissem um crescimento consistente e de qualidade nos serviços prestados pelas concessionárias e permissionárias de telecomunicações.

Entre as normas criadas é de relevo mencionar a Lei Geral de Telecomunicações, Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações e cria a Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), como órgão regulador do setor. Uma das principais obrigações reguladas por essa agência é garantir a universalização dos serviços de telecomunicação, ou seja, permitir o acesso de qualquer pessoa aos serviços, independentemente da localização do usuário e de sua condição socioeconômica (art. 79, § 1, da LGT).

É nesse contexto que se fala na interconexão de redes de telecomunicações e no *roaming*¹ de dados, que permite que usuários de operadoras distintas e, em regiões de diferentes coberturas, possam se conectar livremente. A existência da interconexão das redes de forma obrigatória é, em verdade, um dos meios para concretizar a universalização da telecomunicação, tanto em nível nacional como internacional.

Tais relações entre diferentes prestadores de telecomunicação, envolvidos na entrega de um mesmo serviço e remunerados de forma altamente regulada, tem gerado questionamentos no campo tributário, notadamente no que se refere às contribuições sociais federais do PIS/Pasep e Cofins, previstas no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, incidentes sobre a receita ou o faturamento das entidades contributivas.

Ressalta-se que as receitas decorrentes da prestação dos serviços de comunicação estão sujeitas ao regime cumulativo do PIS e da Cofins, nos termos dos arts. 8º, VIII, da Lei nº 10.637/2002² e 10, VIII, da Lei nº 10.833/2003³. Assim, não há direito a crédito sobre os dispêndios essenciais e relevantes realizados para a geração dessas receitas.

¹ Termo em inglês traduzido como **itinerância**. Empregado tanto na telefonia móvel como em tecnologias sem fio.

² Art. 8º. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: [...] VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

³ Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:[...] VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

Considerando que os valores devidos a título de interconexão de redes são cobrados do usuário pela prestadora de telecomunicação, que com ele tem vínculo contratual direto, mas repassados para remunerar as outras operadoras que participaram do impulso de telecomunicação, surgiu dúvida se essa quantia integrava a receita ou o faturamento daquela primeira operadora, para fins de incidência das referidas contribuições sociais.

Dessa forma, o presente trabalho visa responder à questão: “devem incidir as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins sobre os valores repassados a outras operadoras, a título de interconexão de redes e *roaming*?”.

O capítulo 1 trata das regras matrizes das referidas contribuições sociais, desde as previsões constitucionais até as normas infraconstitucionais que preveem os regimes possíveis de recolhimento (cumulativo e não cumulativo). Aborda a discussão doutrinária e jurisprudencial sobre qual deve ser a base oponível dessas contribuições, se receita ou faturamento, fazendo a distinção entre os institutos. Por fim, analisa o precedente da Suprema Corte, no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que fixou o Tema 69 em repercussão geral sobre a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins e suas consequências para a correta compreensão do conceito de receita passível de tributação pelas contribuições sociais.

No capítulo 2, são apresentadas as bases conceituais referentes à interconexão de redes e *roaming*, à luz da moldura normativa do setor de telecomunicações aplicável a essas operações. O propósito deste capítulo é delimitar a natureza jurídica da interconexão e como isso repercute a correta incidência tributária das contribuições sociais, devidas sobre a receita das operadoras de telecomunicação. Busca, ainda, exemplos de como a interconexão de redes se apresenta nos contratos entre usuários e operadoras, bem como entre as próprias prestadoras de serviços de telecomunicação.

O capítulo 3 se dedica a enfrentar diretamente o problema apresentado, a partir da sumarização das principais conclusões obtidas nos capítulos anteriores. Demonstra os diferentes posicionamentos que tanto os órgãos administrativos (antigo Conselho de Contribuintes e CARF) como os Tribunais Superiores (STJ e STF) têm dado para o questionamento, com a identificação dos fundamentos adotados, tanto a favor do fisco, como a favor dos contribuintes. Revela, ainda, a existência de divergência jurisprudencial no âmbito das Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça, para, ao fim, propor uma possível resolução do dissídio pretoriano, a partir do enfrentamento das razões adotadas nos precedentes que concluíram positivamente pela incidência tributária, de modo a pacificar a questão.

Toda a pesquisa se desenvolve a partir de análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, bem como dos instrumentos contratuais nas relações usuário-operadora e operadora-operadora, como meios para se encontrar uma solução concreta e direta à pergunta apresentada.

1 A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E COFINS

1.1 Breve histórico do PIS e da Cofins em sua contextualização normativa atual

As contribuições sociais para o PIS e a Cofins encontram amparo no art. 195, I, “b”⁴, da Constituição Federal (CF). Registre-se que a redação original estabelecia como bases imponíveis a folha de salários, o faturamento e o lucro. Somente com a Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998 foi inserida a expressão receita como alternativa ao faturamento.

Nesse passo, a norma constitucional recepcionou as exações inseridas no mundo jurídico pela Lei Complementar nº 7/1970 (Programa de Integração Social – PIS) e pela Lei Complementar nº 8/1970 (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP). Por força do disposto no art. 239, *caput*, da CF, elas passaram a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial.⁵

Nos termos do art. 1^{o6} da Lei Complementar nº 26/1975, os fundos constituídos com os recursos do PIS/PASEP foram unificados. O PIS destina-se à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. O PASEP, por sua vez, visa contribuir para o patrimônio do servidor público *lato sensu*.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 para substituir a Contribuição ao Fundo de Investimento Social (Finsocial) e, nos termos do seu art. 1^{o7}, destina-se às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social. Com a superveniência da Lei nº 9.718/1998, houve a unificação da legislação no tocante à Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins.

⁴ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) receita ou faturamento (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁵ Eventual discussão sobre a recepção das normas pela Constituição Federal de 1988 foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 168.091/RJ (Pleno, acórdão publicado no DJU de 4/8/1995, Rel. Min. Sepúlveda Pertence), em que se fixou o entendimento de que a contribuição do PIS, prevista na LC nº 7/1970, foi recepcionada pelo art. 239 da CF/1988, sem interrupção da cobrança da exação.

⁶ Art. 1^o - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1^o de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

⁷ Art. 1^o Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

As contribuições foram originalmente instituídas sob o regime cumulativo, modalidade em que cada elo da cadeia produtiva de mercadorias e serviços sofre incidência da exação, sem creditamento proveniente de aquisições. Posteriormente, a EC nº 42/2003 trouxe o princípio da não cumulatividade também para as contribuições sociais (art. 195, § 12⁸, da CF).

Pode-se afirmar que a não cumulatividade foi norteada pela busca da neutralidade fiscal, na tentativa de minimizar os efeitos que a tributação causará no comportamento dos agentes econômicos. Misabel Derzi aponta que essa mesma Emenda Constitucional introduziu o art. 146-A, que consagra o princípio da neutralidade como importante diretriz a impedir desequilíbrios concorrenciais provocados pelos tributos (DERZI, 2004, p. 354).

Em análise do contexto histórico do instituto da não cumulatividade na CF/1988, Maysa de Sá Pittondo Deligne (DELIGNE, 2015, p. 280) explica que se procurou desonerar a cadeia de produção ou de consumo:

Para aqueles tributos que incidem sobre o consumo, a não cumulatividade afasta o ônus tributário da cadeia de circulação econômica, encargo este assumido pelo consumidor final da mercadoria ou serviço. Por sua vez, para aquelas materialidades relativas à produção, a não cumulatividade visa à redução do impacto cumulativo dos tributos na produção.

Previsto o princípio da não cumulatividade das contribuições, coube ao legislador ordinário instituir tratamento diferenciado entre os contribuintes, de acordo com o setor da economia em que atuam, mitigando o princípio da isonomia. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 passaram a disciplinar, respectivamente, o regime de apuração não cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Todavia, essas normas não revogaram por completo o regime cumulativo, que permaneceu como exceção para alguns segmentos econômicos, em conformidade com o disposto nos arts. 3º da Lei nº 9.718/1998, 8º da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº 10.833/2003.

Ao tempo em que se permitia a dedução de créditos, majorou-se as alíquotas, de modo a não comprometer os níveis de arrecadação. De fato, com a instituição do regime não cumulativo, a alíquota da contribuição para o PIS foi elevada de 0,65% para 1,65% e para a Cofins, de 3% para 7,6%. Aqueles que permaneceram no regime cumulativo estão sujeitos a alíquotas menores, nos termos dos arts. 8º, *caput*, da Lei nº 10.637/2002 e 10, *caput*, da Lei nº 10.833/2003.

A diferenciação de alíquota justifica-se pela sistemática de crédito e débito, porquanto, no regime não cumulativo, o contribuinte pode abater do valor devido aquilo que foi pago na

⁸ Art. 195 [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

operação anterior, de modo que, enquanto por um lado o impacto financeiro sobre os contribuintes remanesce diluído, há, por outro lado, incremento na arrecadação fazendária. Como não há essa possibilidade de desconto no regime cumulativo, a alíquota menor mostra-se mais justa.

Em conformidade com as disposições contidas no art. 1º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo dessas contribuições é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Na espécie, o conceito legal de faturamento ou receita pressupõe a existência de riqueza nova, que se acrescenta a um capital preexistente (esse ponto será desenvolvido no tópico seguinte).

O complexo normativo das contribuições ainda compreende regras relativas a créditos presumidos para determinados setores produtivos, como p. ex. a agroindústria (MELO; LIPP, 2004, p. 208); a tributação monofásica (com alíquotas majoradas incidentes apenas na etapa de produção, fabricação ou importação e alíquota zero nas demais etapas) e a não incidência sobre as exportações e a geração de créditos (MELO; LIPP, 2004, p. 209).

Feita essa contextualização e direcionando para o regime aplicável às concessionárias de telecomunicações, vê-se que os arts. 8º, VIII⁹, da Lei nº 10.637/2002 e 10, VIII¹⁰, da Lei nº 10.833/2003 determinam que as receitas decorrentes dos serviços de telecomunicações se submetem ao **regime cumulativo** da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, razão pela qual a presente pesquisa se desenvolverá exclusivamente sob a perspectiva cumulativa de cobrança das referidas contribuições.

Essa circunstância, como será demonstrado em tópico posterior, possui grande relevância.

1.2 A histórica discussão acerca da base de cálculo: faturamento e receita

O debate a respeito da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins é antigo. Por meio delas, os contribuintes carregam expressivo volume de recursos para a União

⁹ Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: [...] VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

¹⁰ Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: [...] VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

– mais significativo que os decorrentes de alguns impostos. São receitas que não são divididas com outros entes estatais.

Naturalmente, o ímpeto fazendário na cobrança dos tributos tem o contraponto de diversos questionamentos dos contribuintes, principalmente quanto à base de cálculo das contribuições. As discussões sobre essa grandeza econômica, sua inflação ou seu enxugamento, invariavelmente, envolvem os conceitos de faturamento e receita.

Conforme mencionado anteriormente, a EC nº 20/1998 inseriu o item “b” ao inciso I do art. 195 da CF, que prevê a incidência das contribuições sociais sobre “a receita ou o faturamento”, trazendo a receita como um conceito mais amplo do que o faturamento. Esse entendimento foi bem observado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião dos debates ocorridos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.755-1-PE, ao afirmar que “há um consenso: faturamento é menos que receita bruta”¹¹.

No campo doutrinário, uma das principais posições teóricas sobre o conceito de receita é encontrada na obra de Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1958, p. 158), ao distinguir receita de ingressos públicos:

3 – Entradas ou Ingressos

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como “entradas” ou “ingressos”. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de “movimentos de fundo”, sem qualquer incremento ao patrimônio governamental, desde que são condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou concedidos pelo governo.

Exemplificam esses “movimentos de fundo” ou simples “entradas de caixa”, destituídas de caráter de receitas, as cauções, fianças e depósitos recolhidos ao Tesouro; os empréstimos contraídos pelos Estados, ou amortizações daqueles que o governo acaso concedeu; enfim as somas que se escrituram sob reserva de serem restituídas ao depositante ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações devidas por danos causados às coisas públicas e liquidadas segundo o Direito Civil.

4 – Receita: Conceito

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer a seu título, como elemento novo e positivo.

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (LUNARDELLI, 2008, p. 527), comentando a distinção de Baleeiro, explica que a análise do conceito de receitas públicas também se aplica à receita tributária passível das contribuições sociais, pois vincula o conceito de receita à ocorrência de **incremento patrimonial efetivo**.

¹¹ RE nº 150.755-1-PE, Relator Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 18/11/1992, DJ 20-08-1993.

Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza (DANIEL NETO; BOZZA, 2019, p. 143), ao tratar da receita passível tributação pelo PIS/Cofins, definem de forma sintética que “receita consiste num fluxo de riqueza nova adquirida pela pessoa jurídica, para livre disposição”.

Da mesma forma, conclui Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2021, p. 844):

Em conclusão, receita é o acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica, não a integrando quaisquer entradas provisórias, representadas por importâncias que se encontrem em seu poder de forma temporária, sem pertencer-lhe em caráter definitivo.

No campo jurisprudencial, não há dúvidas de que a discussão mais interessante, controversa (não mais) e duradoura delas é a exclusão do ICMS da base imponible do PIS/Cofins. O argumento central da tese é que os valores apenas transitam pela contabilidade e, assim, não integram o montante efetivamente auferido pela sociedade empresária em determinado período.

Apesar de o extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR) pacificar o entendimento com a edição da Súmula nº 258¹², a promulgação da Constituição Federal em 1988 deu novo ânimo ao debate. Na mesma linha do antecessor, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou jurisprudência em desfavor dos contribuintes, consolidada nos enunciados da Súmula nº 68¹³ e da Súmula nº 94¹⁴.

Os verbetes não foram suficientes para encerrar o histórico litígio. Em 2016, sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos, o STJ fixou a seguinte tese:

O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe o seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações (REsp 1.144.469/PR, Rel. p/ acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, DJe 2/12/2016).

O Supremo Tribunal Federal (STF), por sua vez, de forma reiterada, não conhecia de recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do STJ e das instâncias ordinárias. A compreensão era de que o debate ensejaria ofensa reflexa ao texto constitucional¹⁵. Todavia, nos autos do Recurso Extraordinário 574.706/PR, o tema foi afetado pelo Pleno do STF ao regime da repercussão geral em 24/8/2008.

¹² Súmula nº 258/TFR: Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.

¹³ Súmula nº 68/STJ: A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

¹⁴ Súmula nº 94/STJ: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base cálculo do FINSOCIAL

¹⁵ STF. RE 391.371-AgR/BA, Relator Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 8/4/2005.

Nesse ínterim e nos autos de outro recurso (RE 240.785/MG, com julgamento concluído em 2014), o Pleno da Suprema Corte decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo da Cofins, em acórdão assim ementado:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240.785/MG, Rel. Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 8/10/2014, DJe 16/12/2014).

Em 2017, o STF julgou o mérito do RE 574.706/PR e, contrariamente ao entendimento do STJ, reafirmou sua jurisprudência no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições em análise. Os contornos e as implicações desse julgado serão mais bem abordados no próximo tópico.

Antes, mostrava-se oportuno citar alguns casos em que o STJ e o STF manifestaram o entendimento sobre a matéria. Para tanto, confira a seguinte tabela:

Tabela 1 - Temas em discussão no Judiciário sobre a base de cálculo do PIS/Cofins

Valores mantidos na base de cálculo	Valores excluídos na base de cálculo	Pendentes de definição
Valores recebidos a título de juros moratórios e correção monetária – Taxa Selic (AgInt nos EDcl no REsp 1.848.930/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 11/2/2021).	Gorjetas recebidas pelas empresas e repassadas aos funcionários: não integram a receita do estabelecimento (AgInt no REsp 1.668.117/PR, Rel. Min. Sérgio Kukina, 1ª Turma, DJe 24/2/2022).	Valores repassados a outras operadoras, a título de interconexão/ <i>roaming</i> (REsp 1.599.065/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Assusete Magalhães).
Receitas de <i>royalties</i> – derivados do desenvolvimento de semente, grãos e mudas (REsp 1.520.184/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 13/5/2021).	Crédito presumido de ICMS (<i>Leading case</i> : REsp 1.517.492/PR, Rel. p/ Acórdão Min. Regina Helena Costa, 1ª Seção, DJe 1º/2/2018).	Inclusão da Cofins e da contribuição ao PIS em suas próprias bases de cálculo (RE 1.233.096/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia, com repercussão geral reconhecida – Tema 1.067).

Fonte: elaborado pelo próprio autor, 2022.

Também se destaca a insubsistência da discussão quanto à terminologia adotada na legislação. De fato, os conceitos dos termos “receita”, “receita bruta” e “faturamento” não serão analisados neste trabalho, porque, além de impertinentes, são entendidos como sinônimos pela jurisprudência do STF e do STJ, como pode se observar nestas ementas:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS, ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO: TOTALIDADE DOS VALORES AUFERIDOS COM A VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

I - Para a definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Precedentes.

II - Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC).

(ARE 1.192.532 AgR, Rel. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2019, Processo Eletrônico DJe-191 DIVULG 02-09-2019 PUBLIC 03-09-2019)

TRIBUTÁRIO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. TEMA ESTRITAMENTE CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. INCLUSÃO NO CONCEITO DE INSUMO. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

[...]

2. Ademais, o STF já se manifestou sobre o específico tema tratado, deixando consignado que, "para fins de definição da base de cálculo para a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, é a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais" (AgRg no RE 816.363/RS, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, SEGUNDA TURMA, julgado em 5.8.2014, DJe-157 15.8.2014), de modo que o valor da taxa de administração cobrado pelas operadoras de cartão de crédito/débito constitui despesa operacional e integra a base de cálculo de tais contribuições.

[...]

(AgRg nos EDcl no REsp 1.427.892/SE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2015, DJe 22/04/2015)

Conforme já se adiantou linhas atrás, o debate pretoriano sobre a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins ganhou os holofotes com o RE 574.706/PR. Embora possam ser colhidos em outros julgados alguns fundamentos convergentes com a hipótese em análise, o Tema 69 é o que mais se assemelha. Por essa razão, o tema merece análise pormenorizada.

1.3 O julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69 – A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins)

O histórico julgamento do RE 574.706/PR pelo STF definiu seu posicionamento em sentido contrário à antiga jurisprudência tanto do extinto TFR quanto do STJ e fixou a seguinte tese em repercussão geral: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Tema 69 da Repercussão Geral). Confirma-se a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(RE 574.706/PR, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, DJe de 2/10/2017)

Assim, a Suprema Corte decidiu, em caráter definitivo, por meio de um precedente vinculante, qual é o conceito de faturamento ou receita, de que cuida o art. 195, I, “b”, da CF, para fins de incidência das contribuições sociais em referência. O ICMS destacado em nota fiscal constitui mero trânsito contábil e não se incorpora ao patrimônio dos contribuintes.

Quatro anos depois, o STF acolheu parcialmente os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional apenas para modular os efeitos do julgado nos termos da seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS

VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADOS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

(RE 574.706 ED, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/05/2021, Processo Eletrônico DJe-160 DIVULG 10-08-2021 PUBLIC 12-08-2021)

Para o STF, a base de cálculo das contribuições equivale à receita decorrente das atividades típicas, próprias da pessoa jurídica, que não se limitam à venda de mercadoria ou prestações de serviços, mas que não podem ser compostas pelos valores que transitam a título de ICMS. A leitura dos votos revela que a Corte adotou fundamentos tanto das Ciências Contábeis quanto das Finanças Públicas para definir que o ICMS constitui receita pública estadual, alheia ao faturamento ou à receita das empresas contribuintes.

Essa compreensão foi bem exposta por Roberto Biava Júnior (BIAVA JÚNIOR, 2018, p. 267):

[...] basicamente ao analisarmos a razão de decidir da Corte Constitucional, percebe-se claramente que a Corte procurou embasar sua decisão numa classificação tributária advinda do ramo das ciências contábeis e da própria seara das finanças públicas. Ou seja, a tese fixada parte do pressuposto de que o ICMS é receita pública estadual e que, no campo das ciências contábeis, não comporia o faturamento ou a receita das empresas.

Do voto condutor do julgado, proferido pela eminente Ministra Cármen Lúcia, extrai-se o seguinte excerto:

[...] desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e **não constitui receita do contribuinte**, logo, ainda que, contabilmente, seja escriturado, **não guarda relação com a definição constitucional de faturamento** para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, **o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido**. (Voto da Ministra Cármen Lúcia, RE 574.706/PR, grifo nosso)

O voto da relatora definiu que não deve ser incluído pelo contribuinte “como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública”, ainda que tal ingresso seja contabilizado como receita. A relatora foi acompanhada pelos Ministros Marco Aurélio Mello, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, este último com um substancial pronunciamento, em que confirmou todas as premissas sobre as quais se apoiam

a Ministra Carmem Lúcia, consignando que o valor relativo ao ICMS é repassado aos cofres estaduais e, assim, não poderia ser considerado faturamento ou receita, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, **porque não se incorpora ao patrimônio em caráter definitivo**. A propósito, veja-se trecho deste último voto na parte que interessa:

[...] o valor pertinente ao ICMS é repassado ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal), **dele não sendo titular** a empresa, **pelo fato, juridicamente relevante, de tal ingresso não se qualificar** como receita que pertença, *por direito próprio*, à empresa contribuinte.

Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso como receita, **pois** a noção conceitual de receita **compõe-se** da integração, *ao menos para efeito de sua configuração*, **de 02 (dois) elementos essenciais:**

a) que a incorporação dos valores *faça-se positivamente*, **importando** em acréscimo patrimonial; e

b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.

Daí a advertência de autores e tributaristas eminentes, **cuja lição, no tema, mostra-se extremamente precisa** (e correta) **no exame da noção de receita** (Voto do Ministro Celso de Mello, RE 574.706/PR, grifos no original)

A Ministra Rosa Weber concordou com esses posicionamentos e, após discorrer sobre os conceitos e as definições próprios das ciências contábeis e sua relação com a legislação tributária, assentou:

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, **a receita bruta** pode ser definida como o **ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições** na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública. (Voto da Ministra Rosa Weber, RE 574.706/PR, grifo nosso)

Essa é a concepção adotada há longa data pelo saudoso Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 1958, p. 158), citada no acórdão em tela, quando se referiu à receita pública, para doutrinar que “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Posteriormente, alinhou-se a essa compreensão, já trazendo um conceito aplicável às entidades privadas, Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1978, p. 85):

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

Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.

O Ministro Ricardo Lewandowski ratificou essa compreensão, ao asseverar:

[...] essa verba correspondente ao ICMS é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte. Em suma, eu penso que **a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, b, da Constituição Federal.** (Voto do Ministro Ricardo Lewandowski, RE 574.706/PR, grifo nosso)

O Ministro Marco Aurélio, ao acompanhar a relatora, afirmou:

Segundo aspecto: tanto faz considerar faturamento – como previsto no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal -, como receita bruta, porque, desenganadamente, **o contribuinte não fatura e não tem, como receita bruta, tributo, ou seja, o ICMS.** [...] Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, **seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa, porque é devido ao Estado.** (Voto do Ministro Marco Aurélio, RE 574.706/PR, grifo nosso)

Apesar das referências ao regime não cumulativo dessas contribuições, a tese fixada alberga, igualmente, o regime cumulativo. Basta ver que o voto condutor do julgado está fundado no acórdão do RE 240.785/MG, distribuído em 17/11/1998 e com o julgamento iniciado em 8/9/1999, época em que ainda não existia o regime não cumulativo, instituído somente a partir de 2002, como assentado.

Os fundamentos adotados nos votos mostram-se absolutamente convergentes e demonstram, em última análise, a variedade de normas jurídicas e de entendimentos doutrinários a amparar o posicionamento vencedor, não cabendo mais discussões a respeito do que ficou decidido em caráter definitivo.

Dessa forma, receita e faturamento, para fins da Contribuição ao PIS e da Cofins, constituem ingresso financeiro que se agrega ao patrimônio do contribuinte como elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Esse conceito, de natureza constitucional, não pode ser ampliado ou deformado por lei federal. Além disso, não se confunde a definição contábil de receita, com o significado jurídico da base impositiva das contribuições.

Cabe lembrar que, antes mesmo desse relevante julgado, já havia sido definido que “incumbe ao Supremo definir o alcance dos vocábulos ‘receita’ e ‘faturamento’ contidos na Constituição Federal” (RE n. 592.616/RS, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 9/10/2008, DJe 24/10/2008).

A definição da base de cálculo das mencionadas contribuições e sobretudo a circunstância de que o contribuinte do ICMS está obrigado por lei a destacar o imposto na nota, transitá-lo por sua contabilidade e, ao final de determinado período, recolhê-lo ao fisco estadual, aproximam sobremaneira a tese fixada pelo STF à hipótese sob estudo. A peculiar situação

jurídica das empresas do setor de telecomunicações é bastante semelhante aos contribuintes do ICMS. É o que se passa a demonstrar.

2 AS OPERAÇÕES DE INTERCONEXÃO DE REDES E *ROAMING* SEGUNDO AS NORMAS REGULATÓRIAS

2.1 Conceitos de interconexão de redes e *roaming*

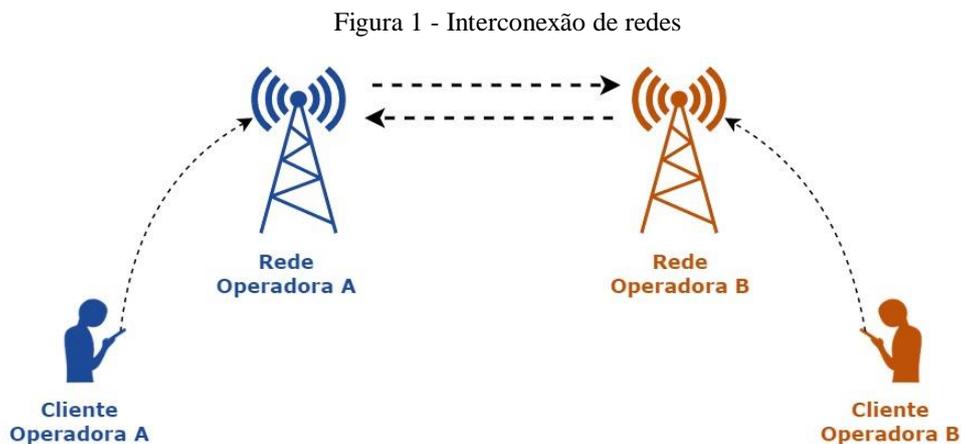
O conceito de interconexão de redes é encontrado no art. 146, parágrafo único, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/1997), que diz: “Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis”.

Essa mesma definição foi posteriormente replicada no art. 3º, III, do Regulamento Geral de Interconexão – RGI (aprovado pela Resolução ANATEL nº 693, de 17 de julho de 2018).

Dito de uma forma simples, é a ligação entre redes de telecomunicação que permite a comunicação entre usuários de operadoras distintas (BORGES, 2003).

Trata-se de modelo surgido no Brasil a partir do final da década de 90, com a privatização do Sistema Telebrás, haja vista que, anteriormente, uma única operadora estatal prestava os serviços de telecomunicação no país.

Quando um usuário de determinada operadora pretende se comunicar com o usuário de outra, ele necessariamente usará a rede à qual o destinatário da chamada está vinculado. A rede do serviço de telefonia móvel da operadora “A” é distinta da rede de serviço de telefonia móvel da operadora “B”. Portanto, para que os usuários de todas as áreas possam falar entre si é preciso que seja implementada a interconexão entre tais redes, que pode ser ilustrado no infográfico seguinte:



Fonte: elaborado pelo próprio autor, 2022.

De acordo com a Anatel, *roaming*, traduzido como itinerância, designa a capacidade de um usuário de uma rede obter conectividade em áreas fora da localidade geográfica onde está registrado (ANATEL, 2022a).

Vê-se que a lógica do *roaming* é a mesma da interconexão. Quando um usuário vinculado a uma operadora de celular “A” se desloca para uma localidade onde essa operadora não tem rede/cobertura, é necessário que o usuário use a rede de uma operadora “B”. Nesse caso, o usuário utiliza a rede de uma operadora B como “visitante”. A operadora “A” cobra os valores na fatura e os repassa para a operadora “B”.

Em ambos os casos, por imposição regulamentar da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), **cada empresa deve cobrar de seus usuários pelo uso das redes das outras operadoras**. Esse valor é repassado para quem prestou o serviço a partir do Ponto de Interconexão (POI)¹⁶, caracterizado como o ponto físico onde as redes são interligadas.

A questão, portanto, cinge-se em determinar se os valores referentes a interconexão e *roaming* devem integrar a base de incidência das contribuições para o PIS e a Cofins. Para solucioná-la adequadamente, além da análise da legislação tributária e do entendimento da jurisprudência administrativa e dos tribunais superiores, parcialmente já abordada, é imprescindível o exame da situação específica a que são submetidas as empresas de telecomunicações sob a perspectiva regulatória.

2.2 Disciplina legal do setor de telecomunicações

As prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse público, sob os regimes de concessão e autorização, são subordinadas ao controle regulatório da Anatel. Consistem em regimes de prestação de prestação de serviço público essencial, fruto de árduo e longo processo de modernização e ampliação de sua oferta, cujas nuances não comportam análise nesta pesquisa. Todavia, deve-se, necessariamente, partir do marco estabelecido pela Constituição de 1988 para sua compreensão.

Com efeito, o art. 21, XI¹⁷, da CF, em sua redação originária, atribuía à União a competência para explorar os serviços de telecomunicações “diretamente ou mediante

¹⁶ Nomenclatura prevista no art. 3º, VIII, da Resolução ANATEL nº 693/2018, que aprovou o Regulamento Geral de Interconexão.

¹⁷ Art. 21. Compete à União: XI - explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de

concessão a empresas sob controle acionário estatal”. Esse modelo, no entanto, mostrou-se insuficiente para os interesses brasileiros do início da década de 1990, cujo foco era atrair investimentos privados e fomentar a economia.

Desse modo, por meio da EC nº 8/1995, o dispositivo em questão ganhou nova redação¹⁸, representativa do novo norte da política econômica nacional. O Estado diminuiria sua atuação direta no mercado e passaria a regular os agentes privados. No mesmo contexto foi aprovada a Lei nº 8.987/1995 para dispor sobre o “regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal”.

Essas inovações legislativas abriram caminho para Lei nº 9.295/1996, conhecida como “Lei Mínima”, por regulamentar de maneira sucinta alguns serviços de telecomunicações. Também possibilitaram a edição da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT) que efetivamente organizou a prestação dos serviços de telecomunicações e criou a Anatel, autarquia especial caracterizada por independência administrativa e ausência de subordinação hierárquica.

Nesse novo modelo, a presença de uma agência reguladora é essencial. Como bem observou Carlos Ari Sundfeld e Jacintho de Arruda Câmara (SUNDFELD; CÂMARA, 1999):

Se fosse radicalmente "desregulamentado", o mercado de telecomunicações tenderia, naturalmente, à concentração econômica, ao monopólio. A simples adoção de um modelo de exploração baseado primordialmente no regime privado não tem o condão de, por si só, conduzir à efetiva competição entre múltiplos prestadores. Mostra-se, portanto, necessária a intervenção do Estado para implementá-la, bem como para corrigir as chamadas imperfeições do mercado.

Restringindo-se ao objeto do estudo, é possível observar que a LGT conferiu ampla competência regulamentar à Anatel (art. 19):

[...] IV - expedir normas quanto à outorga, prestação e fruição dos serviços de telecomunicações no regime público;
 VI - celebrar e gerenciar contratos de concessão e fiscalizar a prestação do serviço no regime público, aplicando sanções e realizando intervenções;
 X - expedir normas sobre prestação de serviços de telecomunicações no regime privado;
 XI - expedir e extinguir autorização para prestação de serviço no regime privado, fiscalizando e aplicando sanções;
 XIV - expedir normas e padrões que assegurem a compatibilidade, a operação integrada e a interconexão entre as redes, abrangendo inclusive os equipamentos terminais;
 XVII - compor administrativamente conflitos de interesses entre prestadoras de serviço de telecomunicações;

telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União.

¹⁸ Art. 21. XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:)

XIX - exercer, relativamente às telecomunicações, as competências legais em matéria de controle, prevenção e repressão das infrações da ordem econômica, ressalvadas as pertencentes ao Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE;

Dentre as competências elencadas, destaca-se aquela prevista no inciso XIV. A viabilidade de fornecimento do serviço em todo o território nacional por diversas empresas almejada pela abertura do mercado aos agentes privados somente poderia ser alcançada com a interligação das redes de telecomunicações. E a Anatel deve assegurar a compatibilidade, a operação integrada e a interconexão, o que contribui para a diminuição dos custos e do valor cobrado dos usuários, ante a desnecessidade de construção de novas redes nas localidades em que elas já existam.

A importância que a LGT dá a esse assunto pode ser verificada também com a dedicação de um título específico (Título IV – Das Redes de Telecomunicações, dentro do Livro III – Da Organização dos Serviços de Telecomunicações). Destaca-se nessa parte da Lei o disposto no art. 146¹⁹ acerca da obrigatoriedade da interconexão. A imprescindibilidade dessas ligações leva Helena Xavier (XAVIER, 2003, p. 45) a usar a expressão “princípio de interconexão”, conforme muito bem reportado por Heleno Tôrres (TÔRRES, 2005, p. 457). Os arts. 147 a 150²⁰ da LGT conferem à Anatel o dever de regulamentar os mais diversos aspectos relativos à interconexão. As disposições mais significativas, entretanto, são aquelas dos arts. 152 e 153. Confira-se:

Art. 152. O provimento da interconexão será realizado em termos não discriminatórios, sob condições técnicas adequadas, garantindo preços isonômicos e justos, atendendo ao estritamente necessário à prestação do serviço.

Art. 153. As condições para a interconexão de redes serão objeto de livre negociação entre os interessados, mediante acordo, observado o disposto nesta Lei e nos termos da regulamentação.

§ 1º O acordo será formalizado por contrato, cuja eficácia dependerá de homologação pela Agência, arquivando-se uma de suas vias na Biblioteca para consulta por qualquer interessado.

¹⁹ 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.

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 outros serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

²⁰ Art. 147. É obrigatória a interconexão às redes de telecomunicações a que se refere o art. 145 desta Lei, solicitada por prestadora de serviço no regime privado, nos termos da regulamentação.

Art. 148. É livre a interconexão entre redes de suporte à prestação de serviços de telecomunicações no regime privado, observada a regulamentação.

Art. 149. A regulamentação estabelecerá as hipóteses e condições de interconexão a redes internacionais.

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.

§ 2º Não havendo acordo entre os interessados, a Agência, por provocação de um deles, arbitrará as condições para a interconexão.

A importância de tais regras foi amplamente debatida na época e defendida pela doutrina especializada:

[...] Um dos principais desafios enfrentados na matéria é o dos altos custos envolvidos na construção de redes físicas e a dificuldade operacional de sua implantação - fator que, por si só, pode conduzir à monopolização do mercado (v. tópico anterior). Uma das saídas tem sido a adoção da regra de compartilhamento de meios entre as prestadoras de serviços de telecomunicações, a qual, aliás, foi incorporada pela LGT [...].

De modo geral, a liberalização da exploração dos serviços de telecomunicações vem sendo instrumentada nos diversos países por uma política, normativamente imposta, de compartilhamento ou sobreposição de infraestrutura, por força da qual as empresas de telecomunicações têm podido utilizar bens de prestadores de outros serviços. Essa postura também inspirou a regulação brasileira. (SUNDFELD; CÂMARA, 1999)

No mesmo sentido, Gabriel Boavista Laender (LAENDER, 2005, p. 240) aponta que:

[...] A obrigatoriedade de interconexão, assecuração da operação integrada e atendimento à função social são condições a serem observadas na organização das redes, e visam a tornar as redes *vias integradas de livre circulação*. As redes de telecomunicações, dessa forma, não devem ser tomadas isoladamente, mas sim de forma a integrar um conjunto.

A obrigatoriedade de interconexão é um dos fundamentos essenciais para a integração entre as redes, uma vez que consiste na assecuração de que os usuários de redes diversas possam se comunicar, bem como acessar serviços disponíveis na rede à qual não acessem diretamente (art. 146, parágrafo único, da LGT). Nesse sentido, a obrigatoriedade de interconexão rompe a principal barreira apontada por Salomão Filho para que se considerem as telecomunicações um monopólio natural, pois, justamente, retira da *incumbent* a exclusividade dos retornos crescentes de escala propiciados pelo alcance de um maior número de usuários.

Todas as empresas proprietárias de redes de telecomunicações são obrigadas a garantir que suas redes permaneçam interligadas às de terceiros. O objetivo dessa imposição regulatória é que seja possível a conexão entre todos os usuários, independentemente da concessionária a que estejam vinculados. Como bem adverte Heleno Tôrres (TÔRRES, 2005, p. 460-461),

O princípio da rede aberta, que implica o direito de acesso à rede para todos, enquanto meio para obter as distintas prestações de serviços por ela veiculadas, cabendo às titulares das redes o dever de continuidade, universalização, bem como de interligação das redes de regime público com as demais redes existentes, demarca os contornos desse dever de interconexão, firmando-se como espécie de obrigação decorrente do próprio regime de prestação do serviço público de telecomunicação.

Para permitir a interconexão às redes precisam ser funcionalmente compatíveis, conforme também exige a LGT²¹. Na prática, o que se pretendeu foi afastar uma possível barreira de entrada no mercado para novas operadoras e garantir livre concorrência na prestação

²¹ P. ex.: artigos 19, XIV, 145, parágrafo único, e 150 da Lei nº 9.472/1997.

dos serviços de telecomunicações. Afinal, se não houvesse a interconexão de redes, os usuários e os consumidores de determinada operadora somente acessariam os usuários com vínculo na mesma operadora.

Observa-se, assim, que a interconexão de redes, longe de ser uma opção ou liberalidade por parte das operadoras, é condição primordial para a concretização do princípio da universalização do serviço de telecomunicação, conforme previsto na LGT.

A questão que surge, então, é como remunerar a empresa cujos serviços e meios de rede são necessários para viabilizar a terminação da chamada.

A regra é a livre contratação do preço entre os interessados. Mas essa autonomia tem sensível limitação com a necessidade de homologação do contrato pela Anatel e, caso não haja consenso, incumbe à agência arbitrar as condições. Nos termos do Regulamento Geral de Interconexão (RGI), as operadoras devem observar requisitos específicos em seus contratos (art. 44, IV e V²²) e o descumprimento dessas regras as sujeitam ao pagamento de multa (art. 45²³).

Entretanto, esse cenário conduz a uma dificuldade operacional. Como cobrar do usuário o valor pago pelo uso das redes de terceiros? Novamente, recorre-se à ilustração da figura 01.

O senso comum revela que, se o cliente da operadora “A” usou a rede da operadora “B” para se comunicar com o cliente desta, deveria pagar pelos serviços faturados por ambas as concessionárias. Trata-se de exemplo singelo, mas se ele efetua diversas chamadas para usuários vinculados a várias operadoras, ao fim do período de um mês, o acerto com as operadoras será bastante complexo.

É por isso que a Anatel impõe a cobrança centralizada na operadora que mantém o vínculo contratual com o usuário. A quantia recebida pelo serviço prestado por terceiros, no entanto, deve ser **repassada** após a realização de encontro de contas entre as prestadoras.

Para o Serviço Móvel Pessoal (SMP), o art. 20 da Resolução ANATEL nº 438, de 10 de julho de 2006, estabelece:

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.

²² Art. 44 O contrato de Interconexão deve indicar: [...] IV - preços a serem cobrados, quando não forem fixados pela Anatel; V - formas de acerto de contas entre as partes, incluindo as hipóteses, formas e prazos para contestação, bem como as hipóteses que caracterizam inadimplência financeira;

²³ Art. 45 A Anatel pode aplicar sanções às prestadoras que descumpram as obrigações pactuadas em contratos de Interconexão, nos termos dos arts. 173 a 182 da Lei nº 9.472, de 1997, observado o procedimento sancionatório instituído no seu Regimento Interno.

As prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC) devem observar o art. 16 da Resolução ANATEL nº 588, de 7 de maio de 2012, com redação semelhante:

Art. 16. As prestadoras devem, mensalmente, registrar separadamente, por modulação horária e por setor do PGO, o tráfego entrante e saínte e os respectivos valores referentes à interconexão de redes, devendo as informações serem totalizadas por Prestadora Credora ou Devedora, discriminando-se a que tarifa ou valor pelo uso de rede se refere.

Em cumprimento ao disposto no art. 3º, IV24, da LGT, a operadora deve informar claramente na fatura enviada ao consumidor os valores cobrados pelos serviços prestados por terceiros.

2.2.1. Os contratos de serviço de telefonia entre usuário e operadora

Quando se observa a primeira relação jurídica, entre operadora e usuário assinante, como a possibilidade de uso de outras redes compatíveis se apresenta nos contratos de adesão de serviços de telecomunicação firmados com os consumidores?

A título exemplificativo, buscaram-se os contratos padrão de prestação de Serviço Móvel Pessoal (SMP) das quatro maiores operadoras de telecomunicação em funcionamento no Brasil: Claro, Tim, Vivo e Oi.

O contrato da Claro S.A. nada menciona sobre a possibilidade de subcontratação de serviços. Há, contudo, duas menções relevantes para o tema da presente pesquisa, sob o tópico “Utilização fora da área de registro (‘roaming’)”, com o seguinte teor:

5.1 O ASSINANTE está ciente que o serviço de acesso à Internet ora contratado estará disponível em sua Área de Registro, e que o mesmo poderá ser utilizado fora da referida área (ou seja, fora do seu DDD), **desde que o serviço esteja disponível e/ou a CLARO tenha firmado convênios para esse fim com outras operadoras de serviço móvel pessoal**, nas localidades a serem visitadas pelo ASSINANTE, sujeitando-se às condições técnico-operacionais existentes na rede dessas operadoras e ao pagamento dos valores previstos no Plano de Serviço da CLARO escolhido pelo ASSINANTE no Termo de Adesão, observado o disposto na cláusula 6.4.5.

5.2 A responsabilidade da CLARO, **em relação à interconexão com outras redes prestadoras de serviços de telecomunicações, está limitada ao disposto na legislação e na regulamentação correspondente**, reconhecendo o ASSINANTE a possibilidade de eventual oscilação na interconexão independente da vontade da CLARO. (grifo nosso)

Na cláusula 5.1, transcrita acima, vê-se a possibilidade de a empresa firmar convênio com outra operadora, a fim de garantir a prestação do serviço mesmo fora da área de cobertura

²⁴ Art. 3º O usuário de serviços de telecomunicações tem direito: [...] IV - à informação adequada sobre as condições de prestação dos serviços, suas tarifas e preços;

ou registro. E na cláusula 5.2 restringe-se expressamente a responsabilidade da operadora do assinante em relação à interconexão de redes às normas regulatórias e à legislação vigente.

A Tim S.A., da mesma forma, não faz constar em seu contrato de telefonia móvel nenhuma previsão ou pré-autorização para se contratar, ou mesmo terceirizar, parte dos seus serviços de telecomunicação, de modo a proporcionar maior cobertura de área ao assinante. No trecho que interessa ao propósito dessa pesquisa, há apenas menção a acordos com outras operadoras para garantir o *roaming* de dados. Veja-se:

2.8 Os valores contratados se aplicam à área de registro do TIMChip. **Os serviços de voz e de dados podem ser utilizados em áreas fora da localidade geográfica onde está registrado (em roaming nacional e internacional).** O CLIENTE deve consultar os preços e a cobertura do serviço em www.tim.com.br.

2.8.1 O uso do **serviço de roaming internacional está condicionado à cobertura da operadora do país de destino com a qual a TIM possui acordo**, além de ser necessário que o aparelho do CLIENTE tenha frequência compatível com a do país visitado e o serviço seja ativado antes de utilizá-lo, nos moldes do plano/oferta contratada. (grifo nosso).

No caso da Vivo (Telefônica Brasil S.A.), seu contrato delimita a responsabilidade da operadora pela prestação dos serviços dentro de sua área de serviço e não se responsabiliza por falhas ou limitações de outras operadoras interconectadas à sua rede. A propósito:

6.1. A VIVO prestará os serviços de que trata o presente Contrato **dentro da sua Área de Serviço**, assegurando ao CLIENTE os padrões de qualidade definidos pelo Poder Público, desde que a EM apresentada pelo CLIENTE seja compatível com o serviço prestado pela VIVO na Área de Cobertura onde se encontrar a EM, mediante a cobrança periódica dos serviços prestados e demais encargos em conta.

6.1.1. A **VIVO não será responsável** por eventuais falhas, atrasos ou interrupções na prestação de seus serviços que sejam causados por caso fortuito ou de força maior, bem como, por limitações impostas **por outras operadoras de serviços de telecomunicações interconectadas ou interligadas à sua rede**, por má utilização comprovada do serviço pelo CLIENTE, por decisão do CLIENTE em habilitar a EM que não possua as configurações aprovadas pela VIVO ou por qualquer outra causa não imputável à VIVO. (grifo nosso)

Sobre o *roaming*, também menciona a existência de acordos com outras operadoras:

7.1. Desde que seu Plano de Serviço seja compatível, o CLIENTE poderá r a prestação do SMP **fora da sua Área de Registro** ou da Área de Prestação de Serviço da VIVO, **através da rede de outras prestadoras do serviço que possuam acordo de “roaming”** com a VIVO. (grifo nosso)recebe

Ainda quanto à forma de pagamento pelos serviços, na hipótese de chamadas em *roaming*, preceitua que duas chamadas distintas concorrerão para a realização do serviço:

10.2. Quando o CLIENTE estiver localizado **fora de sua Área de Registro** (em “roaming”) as **chamadas recebidas serão tratadas como compostas por duas chamadas distintas**, a saber:

D) a primeira chamada tem origem no usuário chamador e destino na Área de Registro do CLIENTE, cabendo seu pagamento ao usuário chamador;

II) a segunda chamada tem origem na Área de Registro do CLIENTE e destino no local em que este se encontra, sendo de sua responsabilidade o pagamento desta chamada. (grifo nosso)

Por fim, no tocante ao contrato da operadora Oi Móvel S.A., novamente não há nenhuma previsão de subcontratação de outras empresas para utilização de redes fora da sua área de registro. Há apenas a referência a acordo de *roaming* com outras operadoras, nos moldes da cláusula seguinte:

1.1. Este contrato tem por objeto a prestação do SMP pela Oi ao Cliente, na modalidade pós-paga (serviço), na Área de Prestação de Serviços delimitada no(s) termo(s) de autorização(ões) concedido(s), informada no site da Oi, bem como, quando cabível, **nas áreas em que a Oi mantém acordo de roaming com outras prestadoras de telefonia móvel (SMP)**. (grifo nosso)

Dessa forma, sob a perspectiva do usuário/consumidor, as operadoras não têm autorização contratual para subcontratar ou terceirizar seus serviços quando for necessário usar redes de outras áreas de cobertura. O instrumento adotado para concretizar o serviço telefônico nessa hipótese se dá mediante acordos com outras operadoras, que serão remuneradas de forma segregada, ainda que a arrecadação ou fatura do serviço ocorra de maneira centralizada, apenas entre a operadora originadora da chamada e seu assinante.

2.2.2. Os acordos de interconexão entre as operadoras de serviços de telecomunicação

Além dos contratos entre usuários e operadoras, o que dispõem os acordos de interconexão de redes firmados entre as operadoras com redes interligadas?

Da mesma forma, buscaram-se alguns desses contratos para servirem de objeto de estudo, os quais, por força regulatória, são homologados pela Anatel e estão disponíveis em seu acervo documental eletrônico (ANATEL, 2022b).

Por exemplo, no contrato de interconexão entre a Companhia Riograndense de Telecomunicações (CRT) e a Telet S.A., firmado em 1º/6/2007, logo após a qualificação, há as seguintes considerações iniciais:

[...] a seguir denominadas individualmente PARTE e em conjunto PARTES, representada em conformidade com o seu Estatuto Social, considerando que nos termos da Norma Geral de Telecomunicações - NGT 20/96, aprovada pela Portaria n.º 1.533, de 4 de novembro de 1996, do Ministério das Comunicações, **as PARTES são obrigadas a realizar a comunicação entre os respectivos usuários, para o que se torna necessário estabelecer a interconexão da rede** da TELET, na qualidade de concessionária do Serviço Móvel Celular - SMC, e da rede da CRT, na qualidade de concessionária do Serviço Telefônico Público - STP, resolvem celebrar o presente CONTRATO de interconexão de suas redes de telecomunicações no âmbito de suas

respectivas concessões, outorgadas pelo poder público, a seguir denominado CONTRATO, de acordo com as seguintes cláusulas e condições (grifo nosso).

E como objeto do contrato, prevê

o estabelecimento da interconexão entre a Rede do Serviço Telefônico Público da CRT, doravante denominada Rede da CRT, e a Rede de Serviço Móvel Celular da TELET, visando o encaminhamento de tráfego telefônico através de suas centrais de comutação.

As demais cláusulas especificam responsabilidades e obrigações voltadas à disponibilização recíproca de infraestrutura a permitir a conexão entre usuários vinculados a prestadoras distintas. Curioso que não se encontrou nenhuma disposição que mencione, como objeto dessa relação operadora-operadora, uma prestação de serviços de telecomunicação de uma concessionária para outra. Na verdade, o contrato tem por objeto simplesmente o estabelecimento de condições (interconexão de redes) para que ambas as operadoras possam prestar serviços integrados e complementares aos usuários.

Disposições similares são observadas nos demais contratos de interconexão depositados no referido acervo documento da Anatel.

Feitas essas considerações com base na complexa relação entre operadoras, usuários e Anatel, surge a necessidade de definição da natureza jurídica da interconexão de redes sob o prisma regulatório, para a partir daí fazer o correto enquadramento tributário objeto da presente pesquisa.

2.3 A natureza jurídica dos valores de interconexão e roaming à luz da Lei Geral de Telecomunicações

Com a análise das normas regulatórias do setor de telecomunicações, mostra-se necessário enfrentar uma questão suscitada em alguns debates sobre a natureza dos valores pagos pelas concessionárias a título de interconexão e *roaming*. Essa relação jurídica se enquadra como terceirização ou subcontratação de serviços?

Os institutos estão previstos na Lei das Concessões e na LGT, e a leitura dos dispositivos demonstra grandes diferenças entre eles. Veja-se a seguinte tabela comparativa:

Tabela 02 - Comparativo (terceirização e subcontratação/ interconexão de redes/ transferência de contrato)

Terceirização e Subcontratação	Interconexão e <i>roaming</i>	Transferência do contrato
Art. 94 da LGT: No cumprimento de seus deveres, a	Art. 152 da LGT: O provimento da interconexão	Art. 98 da LGT. O contrato de concessão poderá ser transferido

concessionária poderá, observadas as condições e limites estabelecidos pela Agência:

I - empregar, na execução dos serviços, equipamentos e infraestrutura que não lhe pertençam;

II - contratar com terceiros o desenvolvimento de atividades inerentes, acessórias ou complementares ao serviço, bem como a implementação de projetos associados.

§ 1º Em qualquer caso, a concessionária continuará sempre responsável perante a Agência e os usuários.

§ 2º Serão regidas pelo direito comum as relações da concessionária com os terceiros, que não terão direitos frente à Agência, observado o disposto no art. 117 desta Lei.

será realizado em termos não discriminatórios, sob condições técnicas adequadas, garantindo preços isonômicos e justos, atendendo ao estritamente necessário à prestação do serviço.

Art. 153 da LGT: As condições para a interconexão de redes serão objeto de livre negociação entre os interessados, mediante acordo, observado o disposto nesta Lei e nos termos da regulamentação.

§ 1º O acordo será formalizado por contrato, **cuja eficácia dependerá de homologação pela Agência**, arquivando-se uma de suas vias na Biblioteca para consulta por qualquer interessado.

§ 2º Não havendo acordo entre os interessados, **a Agência, por provocação de um deles, arbitrará as condições para a interconexão.**

Art. 44 do RGI: O contrato de Interconexão deve indicar: [...]

IV - preços a serem cobrados, **quando não forem fixados pela Anatel;**

após a aprovação da Agência desde que, cumulativamente:

I - o serviço esteja em operação, há pelo menos três anos, com o cumprimento regular das obrigações;

II - o cessionário preencha todos os requisitos da outorga, inclusive quanto às garantias, à regularidade jurídica e fiscal e à qualificação técnica e econômico-financeira;

III - a medida não prejudique a competição e não coloque em risco a execução do contrato, observado o disposto no art. 7º desta Lei.

Fonte: elaborado pelo próprio autor, 2022.

Acerca da **terceirização**, o STF já se manifestou por sua constitucionalidade na Ação Declaração de Constitucionalidade (ADC) nº 57/DF e na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 324/DF, a última com item bastante esclarecedor na ementa:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

[...]

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

[...]

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, Processo Eletrônico DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019)

O julgado assentou os traços distintivos da terceirização: a empresa está amparada nos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência e tem “liberdade de formular estratégias

negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade”. Por essa razão, a empresa terceirizada não tem nenhuma relação com a Anatel.

Essas circunstâncias não estão presentes no **contrato de interconexão**. A concessionária não pode escolher com quem contratar e sua liberdade na negociação do preço é limitada. Além disso, ambas as signatárias da avença são submetidas às regras regulatórias da Anatel.

Outrossim, a operadora não detém autonomia sobre decisões tomadas por seus usuários, como: para quem ele vai redirecionar uma chamada; onde está localizado o destinatário da chamada; qual é a operadora proprietária da rede usada pelo destinatário da chamada; qual o tempo de duração da chamada. De fato, não há como associar o instituto peculiar das telecomunicações com a terceirização, que estaria caracterizada, por exemplo, com a contratação de empresa especializada para a construção de nova rede em uma cidade ou um bairro. O mesmo raciocínio se aplica à **subcontratação**.

No tocante à subcontratação, é pertinente lembrar do disposto na Lei nº 8.666/1993, em especial dos arts. 72²⁵ e 78, VI²⁶, que limitam apenas a partes de obra, serviço ou fornecimento, vedando-se subcontratar aquilo que não foi previsto em edital. Admitir a possibilidade de subcontratação do principal serviço licitado poderia servir como meio de deturpar a lógica de exigência técnico-operacional de cada licitante (art. 30).

Essa, inclusive, é a posição majoritária do Tribunal de Contas da União, que entende não ser possível a inclusão em edital de

[...] cláusula que permita subcontratação do principal do objeto, entendido este como o conjunto de itens para os quais, como requisito de habilitação técnico-operacional, foi exigida apresentação de atestados que comprovassem execução de serviço com características semelhantes (TCU, Acórdão nº 3.144/2011, Plenário, Rel. Min. Aroldo Cedraz, DOU de 09.12.2011).

Por exemplo, não seria possível que determinada prestadora de serviços de telecomunicação terceirizasse ou subcontratasse serviços de telefonia móvel em localidades em que a licitante não tivesse o mínimo de tecnologia exigido pelo edital, já que o serviço de telecomunicação é a essência do objeto que está sendo licitado.

²⁵ Art. 72. O contratado, na execução do contrato, sem prejuízo das responsabilidades contratuais e legais, poderá subcontratar partes da obra, serviço ou fornecimento, até o limite admitido, em cada caso, pela Administração.

²⁶ Art. 78. Constituem motivo para rescisão do contrato: [...] VI - a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação do contratado com outrem, a cessão ou transferência, total ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação, não admitidas no edital e no contrato.

E para resolver, no plano prático, as limitações de infraestrutura de cada operadora de telecomunicação, sem a necessidade de haver subcontratações, é que existe a previsão regulatória da interconexão de redes.

Vê-se, assim, que a terceirização e a subcontratação têm regramentos próprios, os quais não se confundem e tampouco se assemelham com a disciplina legal e regulamentar do contrato de interconexão.

Na interconexão há uma única prestação de serviço de comunicação entre clientes de operadoras distintas, que atuam de forma ativa para dar curso ao sinal eletromagnético, viabilizando a comunicação, a partir dos pontos de interconexão (POI), o que configura verdadeira co-prestação do mesmo serviço ou **prestação compartilhada**.

A obrigatoriedade da prestação do serviço está presente apenas nos contratos de concessão regidos pelo direito público. Nos outros casos (terceirização/subcontratação) é a liberdade contratual, conquanto regulada, que qualifica esses pactos.

Logo, a tarifa de interconexão não pode ser considerada pagamento pela terceirização ou subcontratação de serviços.

Registra-se que a LGT prevê ainda a possibilidade de **transferência do contrato**, sujeita a requisitos específicos, inclusive à aprovação da Anatel. Esse instituto não tem relação com a interconexão de redes. Ademais, a hipótese de **subconcessão**, embora disciplinada na Lei das Concessões (art. 26²⁷), não é praticada no setor de telecomunicações por força de vedação contida no art. 210 da LGT²⁸, mas apenas admitida no serviço de radiodifusão, ainda regulado pelo Código Brasileiro de Telecomunicações.

Mesmo que esteja presente o caráter contratual da atividade e da respectiva remuneração, não há dúvida de que sua prestação, quando delegada sob a forma de concessão e permissão, está sujeita ao regime público, o que implica a necessidade de estrita observância aos limites e às restrições impostos pela lei para a estipulação do conteúdo do contrato

²⁷ Art. 26 da Lei 8.987/1995: É admitida a subconcessão, nos termos previstos no contrato de concessão, desde que expressamente autorizada pelo poder concedente. § 1º A outorga de subconcessão será sempre precedida de concorrência. § 2º O subconcessionário se sub-rogará todos os direitos e obrigações da sub-concedente dentro dos limites da subconcessão.

²⁸ Art. 210. As concessões, permissões e autorizações de serviço de telecomunicações e de uso de radiofrequência e as respectivas licitações regem-se exclusivamente por esta Lei, a elas **não se aplicando as Leis nº 8.666, de 21 de junho de 1993, nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995**, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e suas alterações. (grifei)

3 A INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS SOBRE OS VALORES DE INTERCONEXÃO E *ROAMING*

Até este ponto do presente estudo, a linha de intelecção desenvolvida possibilita sintetizar as seguintes constatações:

Tabela 3 - Síntese das conclusões preliminares

<i>Legislação aplicável às contribuições para o PIS/Cofins.</i>	Não se discute a constitucionalidade e a legalidade da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins. A base de cálculo é o total das receitas auferidas, independentemente da denominação, e pressupõe a existência de riqueza nova, que se acrescenta a um capital preexistente. Os serviços de telecomunicações estão sujeitos ao regime cumulativo.
<i>A histórica discussão acerca da base de cálculo. Faturamento e receita.</i>	As questões relativas à inclusão ou à exclusão de diversas grandezas econômicas na base impositiva das contribuições são antigas. Decerto, a discussão com maior repercussão foi a da exclusão do ICMS da base impositiva do PIS/Cofins.
<i>Jurisprudência sobre a matéria. RE 574.706/PR (Tema 69)</i>	O STF pacificou a matéria no sentido de que o ICMS apenas transita pela contabilidade da empresa e é de titularidade do ente estadual, razão pela qual não compõe a base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins.
<i>Disciplina legal específica do setor de telecomunicações.</i>	As concessionárias de telecomunicações atuam em setor regulado pelo Estado. Por imposição legal e da Anatel, as redes de telecomunicações são interligadas. A operadora que mantém o vínculo com o usuário originador da chamada deve cobrar pelos serviços em fatura única e repassar às demais a tarifa de interconexão e <i>roaming</i> pelo uso de suas redes.
<i>Interconexão</i> X <i>Terceirização</i> X <i>Subcontratação</i>	A terceirização e a subcontratação têm regramento próprio na LGT, o qual não se confunde e tampouco se assemelha com a disciplina legal e regulamentar do contrato de interconexão.

Fonte: elaborado pelo autor, 2022.

Esse resumo possibilita responder à questão central em estudo: devem incidir as contribuições para o PIS/Cofins sobre os valores repassados a terceiros a título de interconexão e *roaming*? A resposta é negativa. Ela se justifica, primeiramente, porque o ingresso dos valores

cobrados dos usuários nas faturas a título de interconexão e *roaming* (serviços de terceiros), não configura receita ou faturamento para fins de definição de base de incidência.

Quando os valores ingressantes na contabilidade da empresa não lhe são próprios, mas apenas ocorrem em cumprimento de dever legal de recolhimento e repasse, tal como no caso das gorjetas, eles não configuram faturamento sobre o qual incidiram as contribuições para o PIS/Cofins. Barros Carvalho corretamente faz a distinção entre receitas e meras “entradas financeiras”, para concluir que “a tributação de valores não pertencentes ao contribuinte desvirtua completamente o sistema constitucional tributário brasileiro, atingindo o sujeito passivo em quantias que este não está apto a suportar, violando os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco” (CARVALHO, 2021, p. 844-845).

A lógica é a mesma verificada pelo STF no julgamento do RE 574.706/PR (Tema 69). O ICMS pertence ao ente estadual e apenas transita pela contabilidade da empresa até o efetivo recolhimento. A quantia recebida do usuário a título de interconexão e *roaming* passa pela contabilidade da concessionária, mas não lhe pertence. Após o encontro de contas, ela deve repassar o valor para a operadora que efetivamente prestou o serviço a partir do ponto de interconexão.

Como mencionado em tópico anterior, ao analisar os fundamentos do julgamento do STF no RE 574.706/PR, nem toda receita para fins contábeis corresponde a uma hipótese de incidência para fins tributários. Nas palavras de Maysa de Sá Pittondo Deligne (DELIGNE, 2018, p. 857):

[...] o conceito contábil de receita é muito mais amplo que o conceito jurídico, que delimita o âmbito de incidência do PIS e da COFINS. Para fins contábeis, uma enorme gama de entradas de recursos são considerados como receitas, tais como as receitas de terceiros recebidas para mero repasse, que não podem ser admitidos como receitas para fins de tributação.

Cabe lembrar que base de cálculo, base tributável ou base imponible é a descrição dos critérios que irão permitir fixar, com exatidão, o tributo devido. Constitui uma expressão monetária sobre a qual se aplica a alíquota que determinará, ao final, o *quantum debeat*. É a medida legal de grandeza do fato gerador, conforme leciona Luciano Amaro (AMARO, 2005, p. 264).

Ensina Geraldo Ataliba (ATALIBA, 2003, p. 374), por sua vez, que base imponible, terminologia que adotou em sua obra, é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária, do valor devido.

Os valores de interconexão não compõem a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, por nem sequer constituírem hipótese de incidência das exações em tela. Não importa o fato gerador da obrigação tributária. Não se trata de possibilidade de dedução ou compensação; representam grandeza que não é alcançável para fins de referidas contribuições.

Em seu voto-vista no julgamento do REsp 1.599.065/DF, o Ministro Gurgel de Faria atingiu o cerne da questão quando apontou:

Embora o ICMS seja recolhido diretamente à Fazenda Pública estadual, não foi o repasse a pessoa jurídica de direito público que, em última análise, determinou a exclusão da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, mas a circunstância de que **não se deve incluir aquilo que, por força de lei**, e não por acordo ou convenção particular, **não ingresse de forma efetiva na esfera patrimonial do contribuinte**. De fato, os **valores que pertencem a terceiros**, de acordo com a legislação aplicável, **não podem ser oferecidos à tributação pelas contribuições em tela**.

Essa é a materialidade constitucional de faturamento, definida pelo Supremo Tribunal Federal. Não se trata de excluir algo que pertença à base de cálculo, mas de compreender que **os valores repassados a terceiros por força de lei nem sequer constituem hipótese de incidência das exações**. Qualquer interpretação em sentido contrário pode significar a desconsideração da definição estabelecida em precedente de observância obrigatória. (grifos nossos)

Dessa forma, a tese fixada pelo STF no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada à hipótese em análise, assim como efetivamente o fez a Primeira Turma do STJ, no precedente acima. Ademais, deve ser preservada a base da confiança do contribuinte na decisão vinculante, em prol da segurança jurídica, pois “como a decisão tem força normativa e indica o entendimento provavelmente definitivo do Poder Judiciário sobre determinada matéria, ela serve de base normativa para o comportamento dos jurisdicionados” (ÁVILA, 2012, p. 493).

A propósito, colhe-se a lição de Ricardo Villas Bôas Cueva (CUEVA, 2018, p. 111):

Um sistema de precedentes obrigatórios ou vinculantes justifica-se com base nos princípios da segurança jurídica e isonomia. A segurança jurídica enfeixa as noções de previsibilidade das decisões judiciais, contribuinte para maior eficiência do sistema de justiça, já que, por um lado, os aplicadores do direito terão de, a cada caso, refazer o percurso hermenêutico que determina a incidência da norma ao fato.

Assim, deve-se perquirir solução que se conforme ao que ficou decidido pela Corte Constitucional nos autos do RE 574.706/PR e, por conseguinte, com as normas constitucionais e infraconstitucionais incidentes.

Além disso, a Anatel impõe o dever de firmar contrato de interconexão com as operadoras interligadas e limita a autonomia negocial, com possibilidade de arbitrar o preço a ser pago pelo uso das redes. Da mesma forma, o regulamento determina que a cobrança pelo serviço prestado por terceiro seja realizada do usuário que originou a chamada.

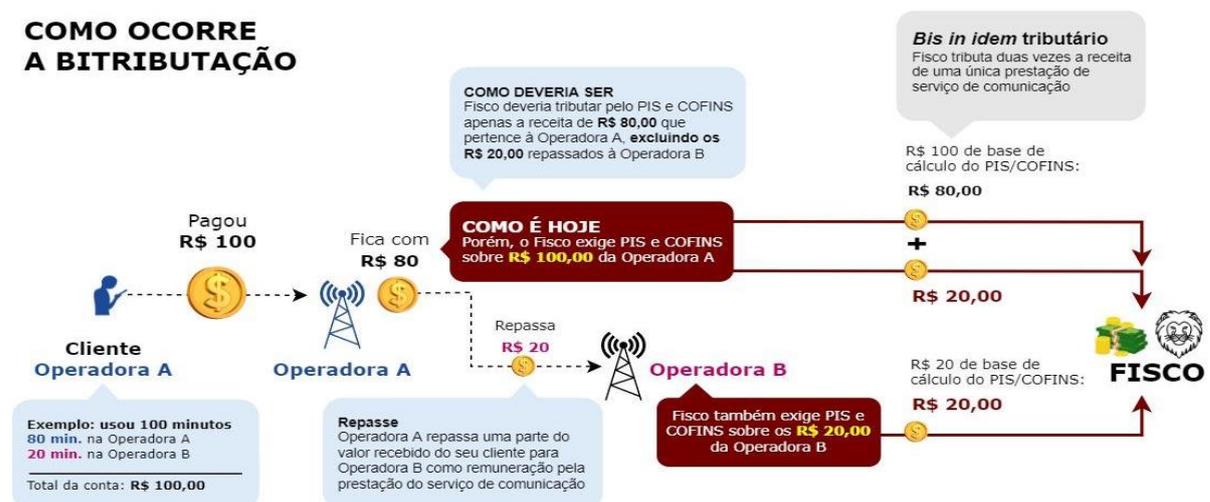
Nesse passo, as prestadoras de serviços de telecomunicações devem receber os valores relativos à interconexão e ao *roaming* e repassá-los a terceiros. Tais quantias não ingressam em seu patrimônio e são, desde o momento que surgem, de titularidade das outras empresas que, usando suas próprias redes, participaram na prestação do serviço em sua completude.

Trata-se de complexa relação jurídica que envolve a Anatel, múltiplas operadoras de telecomunicações e os usuários. O traço distintivo do contrato de interconexão é sua sujeição às regras regulatórias, inclusive, à homologação da Agência. Tal característica o afasta dos institutos da terceirização e da subcontratação de serviços.

Quando terceiriza parte dos serviços disponibilizados aos usuários, a concessionária se vale de ampla liberdade para implementar suas estratégias negociais, razão pela qual a Anatel não possui ingerência na relação entre a operadora e os terceiros. A hipótese de subconcessão também está inserida no contexto da livre iniciativa, pois haverá sempre a possibilidade de prestar o serviço diretamente. Logo, as características próprias de tais modalidades de contratos não podem servir de suporte para a análise de casos que envolvem interconexão e *roaming*.

Tendo em vista que as empresas do setor de telecomunicações estão sujeitas ao regime cumulativo das contribuições para o PIS/Cofins, a adoção de posição contrária à aqui exposta conduz ao efeito nefasto da bitributação. O valor do serviço decorrente de interconexão e *roaming* sofre a primeira incidência das exações quando a operadora que cobrou do usuário às calcula sobre a totalidade da fatura e as recolhe ao fisco. No entanto, com o repasse da quantia para o terceiro em remuneração pelos serviços por ele prestados, este também recolhe as contribuições para o PIS/Cofins. O infográfico seguinte bem ilustra a tributação em duplicidade:

Figura 02 - Esquema da atual bitributação



Fonte: elaborado pelo autor, 2022

Além de alcançar grandezas que não se inserem no conceito legal de **faturamento** ou **receita bruta**, a hipótese é de clara injustiça fiscal e incidência de tributo sem observar a adequada capacidade contributiva, pois onera uma grandeza econômica que não pertence à concessionária à qual o usuário originador da chamada está vinculado. Isso é uma realidade que não pode ser ignorada pelas autoridades fiscais e sobretudo pelas cortes administrativas e judiciárias.

3.1 O entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

As operadoras de telecomunicações discutem há bastante tempo, no âmbito administrativo, a incidência das contribuições PIS/Cofins sobre os valores de interconexão de redes e *roaming* de dados.

A pesquisa da jurisprudência administrativa do CARF, a partir da sua base de dados eletrônica (carf.fazenda.gov.br), se utilizou dos seguintes parâmetros:

- 1) Recorte temporal: julgados ocorridos entre novembro de 1998 (vigência da Lei nº 9.718/1998) e julho de 2022;
- 2) Órgãos julgadores: todas as Câmaras e Turmas;
- 3) Termos e expressões: no corpo das ementas dos acórdãos, buscaram-se as palavras interconexão de redes, interconexão ou *roaming* associadas (conectivo “E”) aos termos Cofins e/ou PIS.

Encontraram-se no total 81 julgados sobre o tema. Em 10 processos concluiu-se a favor dos contribuintes pela possibilidade de dedução dos referidos valores da base de cálculo das contribuições (julgamentos ocorridos entre 2006 e 2011). Nos outros 71 casos, a posição fazendária prevaleceu. Pode-se afirmar, à luz do resultado dessa pesquisa, que atualmente a posição pacificada do Conselho é favorável à inclusão de tais valores no conceito de renda tributável pelas contribuições sociais do PIS/Cofins.

Para melhor compreensão e análise do resultado da pesquisa jurisprudencial do CARF, buscou-se a seguir sistematizar os principais fundamentos dos julgados, organizados pela posição prevalecente.

3.1.1 Fundamentos a favor da Fazenda Nacional

- a) O art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998 (antes da revogação pela Lei nº 11.941/2009) previa ser irrelevante a classificação contábil das receitas, para fins de determinação da receita bruta e do faturamento, base de cálculo do PIS/Cofins (v.g.: acórdão 203-09.889, processo nº 10166.005504/2002-57, publicado em 1º/12/2004, Rel. Maria Cristina Roza da Costa);
- b) As parcelas possíveis de dedução da base de cálculo constituem *numerus clausus*; não se admite a exclusão de parcelas extralegais, do mesmo modo que não se permite excluir os valores de ICMS da base das contribuições sociais (v.g.: acórdão 3803-01.663, processo nº 10768.906742/2006-26, publicado em 17/6/2011, Rel. Alexandre Kern);
- c) Os acordos para uso de *roaming* e interconexão de redes entre as concessionárias são contratos privados que não afetam norma cogente tributária (v.g.: acórdão 203-09.889, processo nº 10166.005504/2002-57, publicado em 1º/12/2004, Rel. Maria Cristina Roza da Costa);
- d) A interconexão é uma despesa por subcontratação, que pode ser livremente pactuada entre as concessionárias (v.g.: acórdão 3301-005.669, processo nº 10768.906953/2006-69, 3ª Câmara, publicado em 12/3/2019, Rel. Salvador Cândido Brandão Junior);
- e) Os serviços de telecomunicação se submetem ao regime cumulativo, em que vigora a incidência *bis in idem* e os custos não são dedutíveis (v.g.: acórdão 3401-001.203, processo nº 10768.906899/2006-51, 4ª Câmara, publicado em 4/6/2013, Rel. Emanuel Carlos Dantas de Assis);
- f) Há dois contratos distintos e independentes firmados por uma concessionária: um com seus assinantes, outro com as demais operadoras, que, quando visitadas, são credoras em relação a ela e, quando visitantes, devedoras (v.g.: acórdão 3301-002.316, processo nº 10768.906657/2006-68, 3ª Câmara, publicado em 31/7/2014, Rel. Andrada Márcio Canuto Natal);
- g) Respeito ao Tema Repetitivo 313/STJ (REsp 1.144.469/PR, Rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe de 2/12/2016), no sentido de que integram o faturamento, bem como o conceito maior de receita bruta, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica (v.g.: acórdão 3301.006.210, processo nº 16692.720776/2014-42, 3ª Câmara, publicado em 28/6/2019, Rel. Semiramis de Oliveira Duro);

- h) O próprio STJ já aplicou o Tema 313 à mesma hipótese em debate, por ocasião do julgamento do AgInt no REsp 1.734.244/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, quando afastou o entendimento do RE 574.706 (Tema 69), por concluir que o STF analisou o repasse de receitas tributárias, que não se confunde com o repasse de receitas privadas ainda que decorrentes de imposição legal (v.g.: acórdão 9303-011.938, processo nº 18471.02263/2003-23, CSRF/3ª Turma, publicado em 19/11/2021, Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos);
- i) Aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 06, de 31/3/2004, formulada pela Associação Brasileira de Prestadores de Serviço Telefônico Fixo Comutado – Abrafix, cuja conclusão foi de que os valores pagos a título de coprestação de serviços, por serem considerados despesas das operadoras, não podem ser excluídos do faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo do PIS/Cofins (v.g.: acórdão 3302-002.564, processo nº 13708.000824/2003-15, 3ª Câmara, publicado em 31/10/2014, Rel. Walber José da Silva).

3.1.2 Fundamentos a favor das operadoras de serviços de telecomunicações

- a) A base de cálculo da contribuição é a receita própria; não se presta o simples ingresso de valores globais (v.g.: acórdão CSFR/02-02.218, processo nº 10166.000888/2001-31, 3ª Câmara, publicado em 11/7/2007, Rel. Rogério Gustavo Dreyer);
- b) A receita é um ingresso numerário no patrimônio da pessoa jurídica que representa a aquisição de uma riqueza nova e que venha a integrá-lo em caráter definitivo, o que não ocorre com os valores de interconexão de redes (v.g.: acórdão 3401-002.469, processo nº 16643.000418/2010-71, 4ª Câmara, publicado em 26/2/2015, voto do Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte);
- c) O art. 15 da Resolução nº 4102005²⁹ da Anatel (Regulamento Geral de Interconexão) é claro ao determinar que cada operadora envolvida na prestação do serviço deve arcar com os custos do transporte dos sinais em sua rede até o ponto de interconexão, o que não se confunde com conceitos de subcontratação (v.g.: acórdão 3403-01.532,

²⁹ Art. 15. Quando da Interconexão de duas prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo, **cada prestadora deve arcar com os custos** de entrega do tráfego advindo **de sua rede até o Ponto de Interconexão** ou Ponto de Presença para Interconexão da prestadora recebedora do tráfego (grifo nosso).

processo nº 15374.904565/2008-52, 3ª Câmara, publicado em 12/7/2012, voto do Conselheiro Domingos de Sá Filho);

- d) A interconexão não configura a prestação de serviços de uma operadora à outra; não caracteriza, ainda, subcontratação ou terceirização, mas simples compartilhamento de infraestrutura, ou melhor dizendo, um serviço público compartilhado, a denominada interconexão. Havendo a interconexão, cada operadora faz jus à remuneração relativa ao serviço prestado dentro de sua área de concessão (v.g.: acórdão 9303-011.938, processo nº 18471.002263/2003-23, CSRF/3ª Turma, publicado em 19/11/2021, voto da Conselheira Érika Costa Camargos Autran);
- e) O Tema repetitivo 313/STJ (REsp 1.144.469/PR) não traz uma vinculação específica para a interconexão de redes e para o setor de telecomunicações (v.g.: acórdão 9303-009.620, processo nº 10768.906667/2006-01, CSRF/3ª Turma, publicado em 23/1/2020, voto da Conselheira Vanessa Marini Cecconello);
- f) Do ponto de vista contábil, os valores arrecadados a título de interconexão de redes não representam “receita”, e sim um “passivo” da entidade arrecadadora. Não se cogita a incidência de PIS/Cofins sobre valores que representam uma dívida do contribuinte, por total ausência de capacidade contributiva (v.g.: acórdão 3302-002.564, processo nº 13708.000824/2003-15, 4ª Câmara, publicado em 31/10/2014, voto do Conselheiro Gileno Gurjão Barreto);
- g) O contrato de interconexão, que regula a relação jurídica entre as concessionárias, é instrumento jurídico de natureza pública, na medida em que deve ser homologado e arquivado pela Anatel (v.g.: acórdão 9303-011.938, processo nº 18471.002263/2003-23, CSRF/3ª Turma, publicado em 19/11/2021, voto da Conselheira Érika Costa Camargos Autran).

Observa-se uma oscilação na jurisprudência do Conselho, parcialmente influenciado pela compreensão do Poder Judiciário sobre o tema.

Por exemplo, no processo nº 10166.005504/2002-57, mencionado acima, o conselho raciocinou que a mesma lógica que permitia a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições autorizava a incidência sobre os valores a título de *roaming*. De igual forma, nos autos do processo nº 16692.720776/2014-42, a Turma adotou como fundamentação precedente do Superior Tribunal de Justiça em hipótese similar, que aplicou a *ratio decidendi* do REsp 1.144.469/PR (Tema Repetitivo 313).

Vê-se, assim, a relevância que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem sobre todas as instâncias administrativas. Contudo, não se pode afirmar que o tema esteja absolutamente pacificado no Judiciário, conforme se demonstrará no tópico seguinte.

3.2 Divergência jurisprudencial no STJ

Não são muitos os casos em que o STJ apreciou a tese de exclusão dos valores referentes a serviços de interconexão de redes da base de incidência das contribuições para o PIS/Cofins. Assim, é possível mapeá-los, o que se faz no presente tópico com o intuito de corroborar os argumentos já expostos. Essa pesquisa jurisprudencial adotou o seguinte recorte temporal: de 1998 (vigência da Lei nº 9.718/98) a junho de 2022.

Na **Primeira Turma**, o único julgado existente é aquele mencionado anteriormente, referente ao REsp 1.599.065/DF. Sob a relatoria da Ministra Regina Helena Costa, o colegiado assentou ser ilegal “exigir, das empresas prestadoras de serviços de telefonia, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins integrada com os montantes concernentes ao uso da estrutura de terceiros – interconexão e *roaming*”. Cita-se a ementa do acórdão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCLUSÃO DE VALORES REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS, A TÍTULO DE INTERCONEXÃO / *ROAMING*. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO. APLICÁVEL A VEDAÇÃO DO ART. 26 DA LEI N. 11.457/2007. PRECEDENTES.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II - O Tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão.

III - Configura ilegalidade exigir, das empresas prestadoras de serviços de telefonia, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins integrada com os montantes concernentes ao uso da estrutura de terceiros - interconexão e *roaming*.

IV - Cuidam-se de somas destinadas a outra operadora daquele sistema, em conformidade com a política regulatória nacional das telecomunicações, não havendo legitimidade para a incidência das exações em tela.

V - A base impositiva do tributo há sempre de guardar pertinência com aquilo que se pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

VI - O STF, ao julgar, o Tema n. 69 de repercussão geral (RE n. 574.706/PR), declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, por compreender que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da *ratio decidendi* que afasta a pretensão de caracterização, como faturamento, de cifras relativas à interconexão e ao *roaming*, as quais obedecem a sistemática própria do serviço público prestado pelas empresas do setor.

VII - A compensação tributária rege-se pela disciplina normativa vigente à época do ajuizamento da demanda. Incide a restrição à compensação forjada no art. 26 da Lei n. 11.457/2007.

VIII - Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1.599.065/DF, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 2/12/2021.)

Já a **Segunda Turma** julgou três recursos sobre a matéria. No AgRg no REsp 1.507.152/PR, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 26/6/2015, o pleito fazendário foi desprovido com a manutenção da decisão monocrática. O mérito do recurso especial não foi apreciado em razão de óbices ao conhecimento.

Em 2018, houve o julgamento monocrático do REsp 1.734.244/RJ com a aplicação da tese definida em recurso repetitivo (REsp 1.144.469/PR, Tema 313). No agravo interno, a Turma assentou que o entendimento firmado no RE 574.706/PR não modificou a *ratio decidendi* da tese repetitiva. O aresto contém esta ementa:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. TELEFONIA. INCLUSÃO DE VALORES A SEREM REPASSADOS A TERCEIRAS EMPRESAS A TÍTULO DE SUBCONTRATAÇÃO (SERVIÇOS DE INTERCONEXÃO / ROAMING). TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP. N. 1.144.469 - PR). TEMA QUE DIFERE DAQUELE JULGADO PELO STF EM REPERCUSSÃO GERAL NO RE N. 574.706 RG / PR QUE DETERMINOU A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. Não ocorreu a alegada violação ao art. 535, do CPC/1973 tendo em vista que a Corte de Origem fundamentou o *decisum* em argumentos suficientes, havendo expressa menção aos arts. 145 et seq., da Lei n. 9.472/97 (Lei Geral das Telecomunicações), a caracterizar o regime jurídico do *roaming* nacional e internacional, sendo desnecessária a menção aos demais dispositivos normativos invocados.

2. Nem a Corte de Origem e nem este Superior Tribunal de Justiça são obrigados a examinar argumentos e artigos de lei e normativos invocados pelas partes que não sejam capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador (v.g. art. 489, §1º, IV, do CPC/2015).

3. No caso concreto, a empresa concessionária de telefonia móvel visa assegurar o direito de não incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS os valores recebidos de seus clientes e que são, por obrigação legal, repassados a terceiras operadoras a título de *roaming* nacional e internacional. Afirma, em síntese, que na situação de *roaming* a remuneração recebida dos usuários é revertida para custear os gastos com a subcontratação do uso da rede de outra operadora. Sustenta que tais valores, por isso, não são receita sua, mas de terceiros.

4. O caso concreto se amolda perfeitamente aos fundamentos determinantes do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.144.469 - PR (Tema 313). Isto por que o repetitivo não se restringe à análise da aplicação artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98, como entende a agravante, mas parte dessa análise (caso concreto) para afirmar a tese (regra de aplicação - *ratio decidendi*) de que **"integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica"**.

5. Essa mesma *ratio decidendi* está presente em inúmeros precedentes deste Superior Tribunal de Justiça e também no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.141.065 - SC (Tema 279, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.12.2009), quando examinou a tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS dos valores recebidos pelas empresas de trabalho temporário das empresas tomadoras de serviço destinados ao pagamento de salários e encargos trabalhistas dos respectivos trabalhadores.

6. A conhecida pretensão de se esquivar ao pagamento de tributos incidentes sobre a receita/faturamento mediante o artifício de se suprimir uma etapa econômica (tratar como faturamento de terceiro o que é faturamento próprio) já foi exaustivamente tratada e rechaçada por este Superior Tribunal de Justiça.

7. Entendimento que não sofreu qualquer derrogação pelo posterior julgamento do RE n. 574.706 RG / PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/03/2017 - construído pelo STF para a não inclusão dos débitos de ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, já que aqui não se está a falar nestes autos de valor correspondente a tributo arrecadado pela empresa para repasse ao Fisco, mas sim de valor pago pelo usuário à empresa de telefonia que esta usa para pagar o contrato que firmou com outra empresa de telefonia (subcontratação de serviços), ainda que *ex lege*. **De ver que os temas são conexos, porém não são idênticos: o precedente do STF trata do repasse de receitas públicas/tributárias, o presente caso trata do repasse de receitas privadas/contratadas, ainda que *ex lege*.**

8. O gravo (sic) interno de recurso especial cujo tema foi julgado sob o regime dos recursos repetitivos é manifestamente inadmissível, havendo que incidir o §4º, do art. 1.021, do CPC/2015, fixando-se a multa apropriada.

9. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1.734.244/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2018, DJe 03/10/2018 – destaques no original)

Por fim, cita-se o REsp 1.560.967/MG. É oportuno destacar que, quando o Tema 313 estava afetado, sobreveio decisão monocrática que determinou a devolução dos autos à Corte regional para aguardar o julgamento da tese vinculante. Contudo, após a interposição de agravo regimental, a relatora, Ministra Assusete Magalhães, a reconsiderou nos seguintes termos: “Após detido exame do presente Agravo Regimental, entendo que assiste razão à parte ora agravante, no sentido de que **a hipótese, em tela, não se amolda àquela debatida no REsp 1.144.469/PR**” (grifo nosso).

Entretanto, em 2019, sobreveio o julgamento monocrático, o qual negou provimento ao recurso especial da contribuinte com fundamento no REsp 1.144.469/PR e no REsp 1.734.244/RJ. A decisão singular obteve a confirmação da Turma em acórdão com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. INCLUSÃO DE VALORES A SEREM REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS, A TÍTULO DE INTERCONEXÃO DE REDES. QUESTÃO ABRANGIDA PELO RESP 1.144.469-PR, JULGADO SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. CONTROVÉRSIA QUE DIFERE DAQUELA JULGADA PELO STF, SOB O REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL, NO RE 574.706 RG/PR, QUE

DETERMINOU A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

[...]

III. Não há falar, na hipótese, em afronta aos arts. 111 do CTN e 3º da Lei 9.718/98. Ao contrário, o acórdão recorrido está em consonância com a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do Resp 1.144.469/PR (Rel. p/ acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Dje de 02/12/2016), no sentido de que “o artigo 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”.

IV. A Segunda Turma do STJ, ao julgar o AgInt no Resp 1.734.244/RJ (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Dje de 03/10/2018), enfrentou questão idêntica à dos presentes autos, ocasião em que considerou legítima a incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre os valores a serem repassados a outras empresas telefônicas, por força de contratos de interconexão de redes, ao fundamento de que a orientação firmada no supracitado Recurso Especial repetitivo não se restringe à análise da aplicação do art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98, mas parte dessa análise (caso concreto) para afirmar a tese (regra de aplicação – *ratio decidendi*) de que “integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”.

V. No referido julgamento da Segunda Turma ficou claro que, diferentemente do primeiro dos dois entendimentos adotados pela Primeira Seção, no supracitado Resp 1.144.469/PR, qual seja, aquele objeto do Recurso Especial do particular e referente à questão em torno da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS), o segundo entendimento, objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, no sentido de que “integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”, não sofreu qualquer derrogação pelo posterior julgamento do RE 574.706 RG / PR (STF, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 15/03/2017) – construído, pelo STF, para a não inclusão dos débitos de ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS -, de vez que, em se tratando de valor repassado a outra operadora de telefonia, a título de interconexão de redes, não se está a falar de valor correspondente a tributo arrecadado pela empresa para repasse ao Fisco, mas, sim, de valor pago pelo usuário à empresa de telefonia, que esta usa para pagar o contrato que firmou com outra empresa de telefonia (subcontratação de serviços). Assim, os temas são conexos, porém, não são idênticos: um trata do repasse de receitas públicas/tributárias; o outro trata do repasse de receitas privadas/contratadas.

VI. À toda evidência – conforme assentado pela Segunda Turma, no aludido julgamento -, excluir os valores repassados a outras operadoras de telefonia, a título de interconexão de redes, do conceito de receita/faturamento da empresa, equivaleria a permitir a todas as empresas que deduzissem, da base de cálculo de todas as exações incidentes sobre a receita/faturamento, os valores referentes à contratação particular de terceiros para auxiliar ou viabilizar a sua prestação de serviços, ou seja, permitiria a dedução das despesas e custos em geral com a contratação de terceiros, sem previsão legal para isso, descaracterizando as referidas contribuições e as aproximando perigosamente do Imposto de Renda, já que o conceito de receita/faturamento acabaria se identificando com o conceito mais restrito de “renda”. Tal não foi o alcance do julgado do STF. Cabe registrar que essa supressão somente pode ser feita por lei expressa, tal como ocorre no art. 13 da Lei 10.925/2004, que permite, às agências de publicidade e propaganda, a exclusão dos valores repassados a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

VII. Para corroborar a conclusão no sentido da incidência das contribuições ao PIS e COFINS sobre os valores referentes a serviços de interconexão de redes, basta observar que, na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, foi

arquivado o substitutivo ao Projeto de Lei 5.285, de 2013 – em que se propunha afastar a incidência das alíquotas de PIS/PASEP e COFINS sobre o montante das despesas de interconexão de redes incluídas nas receitas das operadoras de telecomunicações - , arquivamento que se deu motivado pelo entendimento de que a referida proposição envolvia a concessão de benefício tributário, sem que tivessem sido apresentadas as estimativas de renúncia de receita e sem que tivessem sido atendidos os demais requisitos exigidos pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

VIII. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1.560.967/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/02/2020, DJe 11/02/2020)

A análise dos precedentes revela que a discussão foi centrada na aplicação, ou não, da *ratio decidendi* do precedente vinculante firmado no RE 574.706/PR. Para a Primeira Turma, esta deve ser aplicada; já a Segunda Turma entendeu que não, pois as razões de decidir do Recurso Especial repetitivo 1.144.469/PR não teriam sido modificadas.

É inequívoco o dissídio entre os órgãos colegiados da Primeira Seção, e são os embargos de divergência a via adequada para pacificar o entendimento e resguardar a segurança jurídica.

3.2.1 Possível resolução do dissídio jurisprudencial no STJ

Os fundamentos lançados nos arestos provenientes da Segunda Turma são consistentes e fruto de análise conscienciosa dos membros daquele colegiado. Todavia, ponderados à luz do precedente mais recente da Primeira Turma, tem-se que este deve prevalecer em eventual julgamento da Seção.

A partir da argumentação exposta acima, imprescindível analisar cada uma das razões contidas no REsp 1.734.244/RJ e no REsp 1.560.967/MG, favoráveis ao fisco, para se concluir se há contrariedade à legislação vigente e ao Tema vinculante 69 da lista de repercussão geral do STF, conforme se verifica nos itens seguintes.

3.2.1.1 Supressão de etapa econômica por tratar como de terceiro faturamento próprio

Está claro que, a partir do ponto de interconexão, o serviço é prestado por outra operadora, a quem é devida a remuneração pelas atividades que a própria desenvolve mediante o uso de sua rede. Para conveniência dos usuários, a Anatel estabelece a cobrança em fatura única, emitida pela prestadora com a qual o consumidor mantém relação contratual. A empresa de telecomunicações não pode considerar como receita própria a quantia que está obrigada a

cobrar pelo serviço que é prestado por terceiro e não ingressará em definitivo em seu patrimônio.

3.2.1.2 Caracterização de pagamento por subcontratação de outra empresa de telefonia, “ainda que *ex lege*”

Esse argumento desconsidera a disciplina jurídica que a Lei das Concessões e a LGT conferiram aos institutos da terceirização de serviços, da subcontratação e do contrato de interconexão. O último, ao contrário dos demais, não está inserido no aspecto da autonomia da vontade da concessionária. Embora existam outras, essa é a principal distinção entre elas.

3.2.1.3 Existência de mero repasse de receitas privadas/contratadas

Por não se tratar de subcontratação, e sim de imposição regulatória, a hipótese se amolda perfeitamente ao ingresso do ICMS devido ao estado. A empresa não tem a opção de não destacar o ICMS na nota fiscal e recolhê-lo ao fisco. Da mesma forma, a concessionária não tem alternativa senão cobrar de seu usuário a quantia relativa à interconexão e ao *roaming* e repassá-la a outra operadora.

A distinção desse ingresso com quaisquer outras receitas pode ser verificada no art. 19, § 6º³⁰, da Resolução ANATEL nº 588, de 7 de maio de 2012, que **veda a compensação** entre elas. Além disso, o descumprimento das regras relativas à interconexão sujeita as concessionárias a sanções da Anatel, inclusive sua intervenção (art. 110, VI³¹, da LGT).

3.2.1.4 Entendimento que “permitiria a dedução das despesas e custos em geral com a contratação de terceiros”

Uma vez que a situação das concessionárias de telecomunicações quanto aos contratos de interconexão e *roaming* não configura propriamente uma “contratação particular de terceiros

³⁰ Art. 19. A Prestadora Credora deve encaminhar à Prestadora Devedora, até o 5º dia útil de cada mês, documento de declaração de tráfego inter-redes envolvendo a Prestadora Devedora, relativo às chamadas realizadas nos dois meses anteriores à sua apresentação, por meio do qual possa ser feito encontro de contas. [...] § 6º A Prestadora Devedora não pode compensar os valores constantes do documento previsto no caput com outros valores não relacionados com a remuneração pelo uso de redes.

³¹ Art. 110. Poderá ser decretada intervenção na concessionária, por ato da Agência, em caso de: [...] VI - recusa injustificada de interconexão;

para auxiliar ou viabilizar a sua prestação de serviços”, essa lógica não pode ser aplicável a “todas as empresas” de outros setores.

De igual modo, a exclusão de outras despesas, inclusive as decorrentes de efetiva contratação de terceiros, não são objeto da presente pesquisa.

3.2.1.5 Arquivamento de substitutivo ao Projeto de Lei nº 5.285/2013 – “em que se propunha afastar a incidência das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins sobre o montante das despesas de interconexão de redes”

É certo que a aprovação do Projeto equivaleria, em termos práticos, aos efeitos da exclusão desses valores da base de cálculo das contribuições.

Entretanto, o motivo ensejador do arquivamento foi o descumprimento de requisitos meramente formais. A Câmara dos Deputados não se manifestou pela constitucionalidade da exação sobre a multicitada base impositiva. Na realidade, ainda que tivesse manifestação nesse sentido, não haveria vinculação do Poder Judiciário, sob pena de inviabilizar o controle de constitucionalidade, seja pela via concentrada seja pela difusa.

Ademais, a pretensão de afastar a incidência das contribuições na hipótese em debate não exige a edição de lei específica. Para acolhê-la, o Poder Judiciário precisa apenas reconhecer que a tarifa de interconexão e *roaming* não está abrangida no conceito de receita ou faturamento das operadoras. Não haverá propriamente a exclusão de uma receita. Antes, trata-se de afirmar que tais quantias não compõem a base tributável das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Veja-se que, no caso do ICMS, não se discutiu a existência de lei com o fim de excluí-lo da base de cálculo das exações. O STF concentrou sua atividade interpretativa em uma etapa anterior, na qual assentou que o imposto estadual não é receita ou faturamento e, portanto, nem sequer integra a base de cálculo das contribuições. Em consequência, tais grandezas deveriam ser excluídas das autuações indevidamente infladas pelo fisco.

Embora conhecedora desses precedentes da Segunda Turma, como bem apontou o voto da Ministra Regina Helena Costa, a Primeira Turma promoveu no caso em questão “uma apreciação ampla, porquanto não existe subsunção da controvérsia em comento aos precedentes vinculantes deste Superior Tribunal de Justiça” (REsp 1.599.065/DF, Primeira Turma, DJe de 2/12/2021). Ao fazê-lo, expressou entendimento que conciliou o regime legal das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins com o regramento específico do setor de telecomunicações.

Veja-se como tais circunstâncias foram bem ponderadas no seguinte trecho do voto da relatora:

Logo, as cifras em tela ingressam, tão somente, de *maneira transitória* pelo resultado das Impetrantes, porquanto *há imposição legal, de caráter regulatório no sentido do repasse aos terceiros que cedem suas redes às Recorridas*, justamente para viabilizar a integral prestação do serviço. (REsp 1.599.065/DF, Primeira Turma, DJe de 2/12/2021 – destaques no original).

No mesmo sentido, após discorrer sobre o posicionamento do STF acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo, o Ministro Gurgel de Faria assentou:

Essa nova orientação pode, em princípio, não ser vista como isolada, direcionada apenas à parcela relativa ao ICMS, porquanto a Suprema Corte utilizou de um critério relevante, aplicável, em tese, a outros casos, relativos à hipótese em que a receita auferida pelo contribuinte é repassada a terceiros *ex lege*, pois somente transita pela sua contabilidade, na medida em que não será incorporada a seu patrimônio. [...] A lei e os atos normativos infralegais que disciplinam a matéria – como bem asseverado pela eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, que examinou com profundidade a legislação de regência e todas as características desses serviços – obrigam as operadoras a transferir os ingressos destinados a remunerá-los. (REsp 1.599.065/DF, Primeira Turma, DJe de 2/12/2021).

Dessa forma, aparentemente deve prevalecer o entendimento manifestado pela Primeira Turma de considerar ilegal a exigência “das empresas prestadoras de serviços de telefonia, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins integrada com os montantes concernentes à prestação de serviços por terceiros por meio de suas redes próprias – interconexão e *roaming*” (REsp 1.599.065/DF, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 2/12/2021).

Essa proposta, de modo algum exige que o Colegiado promova um *overruling* em seu entendimento assentado em recurso repetitivo (Tema 313). A análise do último argumento usado nos precedentes da Segunda Turma esclarece o cenário de distinção, e não de superação do precedente vinculante.

3.2.2 *Distinguishing* entre o REsp 1.144.469/PR (Tema 313) e a hipótese de interconexão e *roaming*

Um argumento relevante citado no REsp 1.734.244/RJ e no REsp 1.560.967/MG é que as razões de decidir do REsp 1.144.469/PR (Tema repetitivo 313) não foram modificadas pelo RE 574.706/PR (Tema 69). Realmente, os fundamentos do REsp repetitivo continuam válidos e apenas a sua conclusão é que foi superada pela tese vinculante do STF.

Neste ponto, é importante verificar o conteúdo exato do que foi decidido pela Primeira Seção no referido recurso repetitivo.

Embora correlatos, no REsp 1.144.469/PR foram julgados dois temas *autônomos*: (1) se o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998 teve ou não eficácia jurídica até a sua revogação, em face da ausência de regulamentação, e (2) se o ICMS incidente na venda de mercadoria/serviços deveria ou não ser considerado como receita/faturamento para fins de incidência do PIS/Cofins.

Quanto ao item (2) acima, a Primeira Seção, seguindo precedentes das Turmas quando o tema ainda não havia sido apreciado pelo STF, decidiu pela legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins.

No entanto, como se sabe, esse mesmo tema foi julgado pelo STF, agora sob o viés constitucional, por meio do RE 574.706/PR, tendo sido fixada a Tese 69 da RG em sentido contrário ao que havia sido decidido pelo STJ. Portanto, quanto ao item (2) tratado no Tema Repetitivo 313 do STJ, houve expressa superação do precedente, por força da decisão do Supremo Tribunal Federal.

Já em relação ao item (1) acima, a controvérsia girava em torno de se saber se o referido dispositivo legal, que autorizava a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos “valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”, gerou ou não efeitos, tendo em vista que o governo federal não chegou a editar a regulamentação prevista no dispositivo. Ou seja: a discussão envolvia definir se o referido dispositivo seria ou não uma “norma de eficácia limitada”.

Ao julgar o tema, a Primeira Seção, aplicando precedentes das Turmas, entendeu que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998 (posteriormente revogado pela MP 1.991-18/2000) era norma de eficácia contida e, por isso, não teve aptidão de gerar quaisquer efeitos, ante a falta da necessária regulamentação pelo Poder Executivo. Nesse ponto, a tese foi fixada da seguinte forma:

O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica. (grifos no original)

Portanto, acerca do item (1) do Tema Repetitivo 313, é preciso reconhecer que, por envolverem assuntos distintos, o julgamento pelo STF do Tema 69 da RG não trouxe nenhuma modificação.

Contudo, a tese fixada pelo STJ é clara ao definir apenas que o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998 não chegou a ter eficácia. E, por isso mesmo, todos os valores que ingressem na

empresa como **receita própria** devem ser mantidos na base de cálculo do PIS/Cofins, ainda que sejam posteriormente usados para pagamentos realizados a outras pessoas jurídicas.

A decisão não poderia ser mais acertada, visto que o destino dado pela empresa em relação aos ingressos de sua titularidade (receita própria) é irrelevante para fins da formação da base de cálculo do PIS/Cofins. Afinal, o que importa é a definitividade e a titularidade do ingresso para fins de incidência das contribuições, e não como a empresa usa tais recursos (pagamento de funcionários, fornecedores, aluguéis etc.).

Nos casos da receita própria auferida pelo contribuinte, se houver decisão política de retirar da base de cálculo do PIS/Cofins valores que a empresa usa para pagar determinadas despesas, será preciso haver previsão legal concedendo isenção, pois estar-se-á diante de verdadeiro benefício fiscal (e era disso que se tratava o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98, porquanto permitia que “receita própria” da empresa, transferida para terceiros, fosse decotada da base de cálculo)³².

É o que ocorre com os valores retidos pelas administradoras de cartões de créditos. Quando alguém paga R\$ 100,00 na compra de uma mercadoria, esse valor é integralmente receita (própria) do comerciante. No entanto, se dessa quantia o comerciante usa R\$ 5,00 para remunerar o serviço de intermediação de pagamentos prestado pela administradora do cartão, trata-se de uma despesa operacional, que não traz qualquer impacto na base de cálculo do PIS/Cofins. Aqui, para que o valor transferido para a administradora pudesse ser decotado da base de cálculo do PIS/Cofins do comerciante, seria necessária expressa previsão legal (como era o caso do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998). Inclusive, foi isso que decidiu o STF recentemente a respeito do tema³³.

Situação completamente diferente acontece quando há um ingresso no caixa de uma empresa de valores que não lhe pertencem. Em tais situações, o ingresso **não é receita própria** da pessoa jurídica, pois deve ser transferido ao seu real titular.

Nesses casos, uma vez que não há o ingresso de receita própria (ou seja, que acresça juridicamente o patrimônio da pessoa jurídica que recebe e transfere os valores para o seu real titular), o fenômeno jurídico é o da **não incidência**, motivo pelo qual é desnecessário que haja

³² Apesar da previsão do art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/1998, nem toda receita própria transferida para terceiros estaria isenta, pois isso teria que ser definido na regulamentação prevista na própria lei, que não foi editada. E foi exatamente a inexecutabilidade da lei sem a necessária regulamentação – afinal, se toda a receita própria do contribuinte utilizada para pagamento de seus compromissos financeiros fosse excluída do PIS/Cofins, o tributo incidirá então sobre o lucro da empresa, e não sobre seu faturamento – que levou o STJ a decidir por sua ineficácia.

³³ Tema 1.024/RG, no RE 1.049.811, Relator Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 21/03/2022, Processo Eletrônico Repercussão Geral, DJe-117 DIVULG 15-06-2022 PUBLIC 17-06-2022)

lei para se afastar a cobrança do PIS/Cofins. O melhor exemplo dessa situação, já decidida pelo STF, é o ICMS, que não pode compor a base de cálculo do PIS/Cofins exatamente por não ser receita própria do vendedor da mercadoria ou do prestador de serviço.

O caso da interconexão de redes, por tudo que já foi demonstrado anteriormente, é exatamente uma situação em que a operadora que origina a chamada recebe mero ingresso financeiro de titularidade de uma outra operadora, que também presta o serviço de comunicação. Logo, quanto à tarifa de interconexão/*roaming* cobrada pela operadora de origem, a hipótese é de não incidência do PIS/Cofins, até porque tal tarifa será reconhecida como receita própria – e devidamente tributada – pela operadora de destino.

Assim, para o PIS/Cofins sobre a tarifa de interconexão de redes, a eficácia ou não do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/1998 (ou mesmo a sua posterior revogação) é rigorosamente indiferente, pois, repita-se, não se trata de receita própria da operadora que dá origem ao serviço de comunicação, mas de efetiva receita de terceiro. Consequentemente, o Tema Repetitivo 313 jamais foi aplicável ao caso do PIS/Cofins da interconexão de redes, uma vez que se trata de precedente aplicável apenas para discussões que envolvam a transferência a terceiros de receitas próprias da pessoa jurídica.

Logo, vê-se que os precedentes da Segunda Turma que julgaram casos de PIS/Cofins sobre a receita de interconexão/*roaming* com base no REsp 1.144.469/PR (Tema repetitivo 313) partem de premissa equivocada, haja vista que a hipótese não envolve a receita própria da operadora.

Dessa forma, é essencial que se faça o devido *distinguishing*. Ainda que o Tema Repetitivo 313, na parte do item (1), continue eficaz e válido para uma série de situações, inclusive depois do julgamento pelo STF do Tema 69 da Repercussão Geral (como ocorre no caso dos valores retidos pelas administradoras de cartão de crédito, por exemplo), isso não traz qualquer interferência no caso em análise.

Essa discussão quanto à tributação, pelo PIS/Cofins, da receita de terceiros compulsoriamente transferida ao seu titular ganha contornos ainda mais fortes a partir das recentes posições do STF sobre o tema.

A Suprema Corte considerou que o ICMS pertencente ao ente estadual, ingresso como receita na contabilidade da empresa, transita por ela e, ao fim, é repassado àquela pessoa jurídica de direito público. Nesse passo, sustenta-se que os fundamentos usados no RE 574.706/PR devem ser aplicados na situação específica em análise. Isso porque os valores relativos à interconexão e *roaming* (os quais não são fixados com total liberdade contratual) também

ingressam na contabilidade da concessionária de serviços de telecomunicações, mas não remuneraram um serviço por ela prestado.

Assim, transitam por sua contabilidade e devem ser repassados à operadora cuja rede foi usada para possibilitar a entrega da chamada. Nesse sentido, o voto da relatora, Ministra Regina Helena Costa, no REsp 1.599.065/DF, é esclarecedor:

À luz da *ratio decidendi* da apontada decisão da Corte Constitucional, os valores de interconexão e *roaming*, na linha do quanto decidido pelas instâncias ordinárias para o singular mercado das empresas Recorridas, não teriam o condão de integrar as bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, uma vez que são elementos estranhos ao faturamento dessas, é dizer, absolutamente impertinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência.

[...] Assinale-se que, no âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, quando do exame de controvérsias similares à vertida no presente Recurso Especial pela 2ª Turma (cf. AgInt no REsp 1.734.244/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 25/09/2018; e AgInt no REsp 1.560.967/MG, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, julgado em 04/02/2020), invocou-se, em meu sentir e com a devida vênia, de modo equivocado, teses forjadas no regime dos recursos repetitivos em momento anterior à apreciação do apontado Tema n. 69/RG, assim delineadas: [...]

Conforme se vê, referido julgado observou as premissas do RE 574.706/PR e considerou que os valores repassados a título de interconexão e *roaming* não se enquadram no conceito de receita ou faturamento. Logo, os motivos lançados no REsp 1.144.169/PR, embora válidos e aplicáveis para uma infinidade de operações, não devem nortear o julgamento da matéria em debate.

É inequívoco que não há valores computados como receita e transferidos para outra pessoa jurídica como remuneração decorrente de subcontratação de serviços. O trânsito dos recursos pela contabilidade da operadora é uma exigência do poder concedente para a conveniência dos consumidores, mas a sua titularidade é da empresa que efetivamente prestou o serviço a partir do ponto de interconexão.

As teses repetitivas do STJ e em repercussão geral do STF trataram dos valores relativos ao ICMS. Se o caso em exame versasse sobre tal tributo, o precedente firmado no RE deveria ser aplicado sem questionamentos. Tendo em vista que a hipótese é de quantias relativas à interconexão e ao *roaming*, a fundamentação a ser aplicada pode ser encontrada nas premissas de ambos os julgados.

Promovendo tal cotejo, a solução da divergência entre as Turmas de Direito Público do STJ se resolve com o uso das premissas da tese de repercussão geral. As quantias não são recebidas pelo contribuinte no escopo negocial próprio de suas relações com fornecedores ou terceiros. Em vez disso, estão inseridas no contexto da relação da operadora com o poder concedente, tal qual com o fisco, no caso do ICMS. Portanto, não ingressam em seu patrimônio

e devem ser repassadas a quem realmente executou os serviços. Trata-se de mero trânsito de recursos.

Essa distinção fica bem evidente quando as circunstâncias peculiares do trânsito de recursos a título de ICMS e interconexão/*roaming* são comparadas com os valores retidos pelas administradoras de cartões. Conforme já adiantado linhas acima, ao julgar o RE 1.049.811/SE (Tema 1.024), o STF fixou a seguinte tese: “É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da Cofins devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito”.

Aqui se observa uma situação na qual o REsp repetitivo em questão se amolda perfeitamente. Quando o estabelecimento comercial decide contratar uma empresa para fornecer meios de pagamento, há diversas opções no mercado, cada uma oferecendo vantagens ou benefícios e preço competitivo para tentar captar clientes.

A contratação, portanto, está inserida na estratégia comercial da empresa contribuinte, que pode até mesmo optar por não receber pagamento com cartões. É inequívoca a situação de repasse de receitas no contexto de “custos em geral com a contratação de terceiros”. Foi nessa esteira de pensamento que o STF não aplicou os pressupostos da tese vinculante do RE 574.706/PR aos valores retidos pelas administradoras de cartões. Contudo, há situações em que as premissas do REsp repetitivo não se aplicam por não se tratar de receita ou faturamento. Realizar tal *distinguishing* é essencial para o correto julgamento.

De fato, a aplicação dos fundamentos do REsp 1.144.469/PR (repetitivo) sem ponderar as circunstâncias específicas das operadoras do setor de telecomunicações e sua relação com o poder concedente e respectivos usuários dos serviços resulta em grave injustiça fiscal. Além de fazer incidir as contribuições sobre uma grandeza que não corresponde aos conceitos de receita ou faturamento, como visto, implica também um cenário de nefasta bitributação sobre serviços já onerados com elevada carga tributária.

CONCLUSÃO

Desde o fim do monopólio estatal, em dezembro de 1997 (ano da reforma das telecomunicações no país), o Brasil contava com um total de apenas 24 milhões de acessos de serviços de telecomunicações de interesse coletivo (telefonia fixa, telefonia móvel, banda larga fixa e TV por assinatura) (ANATEL, 2022c).

Ao final de 2021, segundo dados fornecidos pelas prestadoras e divulgados no Relatório Anual da Anatel, os serviços acumularam o total de 339,4 milhões de acessos, a fazer com que o Brasil seja o 6º maior mercado mundial nesse setor (ficando atrás apenas da China, da Índia, dos EUA, da Indonésia e da Rússia, em ordem decrescente).

Contudo, há algum tempo a modelagem de tributação brasileira mostra-se com uma vontade voraz de arrecadação. De acordo com a Anatel, no setor de telecomunicações, em 2020, mais de 40% da receita líquida das operadoras são destinados a pagamento de tributos, resultando no recolhimento de R\$ 60,6 bilhões aos cofres públicos, que, na verdade, são pagos pelos consumidores brasileiros (ANATEL, 2022).

O Brasil pratica sobre os serviços de telecomunicações uma das taxas mais altas de tributos do mundo. A título de exemplo, no *ranking* de maior carga tributária sobre telefonia móvel, o Brasil se encontra na 4ª posição, com 40% de carga tributária incluída no preço (Burundi em 1º lugar, com 52%; Jordânia em 2º lugar, com 46%, e Egito em 3º lugar, com 43%).

Essa alta carga tributária é consequência não só de um elevado ICMS mas também da incidência de outros encargos, como PIS, Cofins e outras taxas e contribuições federais que recaem especificamente sobre o setor. Assim, dois pontos emergem dessa discussão: (1) o consumidor é quem arca com uma alta carga tributária e (2) os aumentos do preço final do serviço, por si só, atuam de forma a excluir consumidores de baixa renda, afastando-os da inclusão social disposta em políticas de telecomunicações e da concretização do princípio da universalização da telecomunicação.

A solução para ampliar o alcance dos serviços de telecomunicações não é simples, mas perpassa pela equação dos tributos aplicados aos usuários e às operadoras do setor, assim como pela não incidência da dupla tributação.

As quantias que as concessionárias de serviços de telecomunicações estão obrigadas a cobrar dos usuários e repassar a outras operadoras não se enquadram na moldura legal e constitucional da receita ou faturamento para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Da mesma forma como ocorre com o repasse do ICMS, a empresa realiza apenas o trânsito dos valores relativos à interconexão e ao *roaming* por sua contabilidade. Trata-se de remuneração pelos serviços prestados por outras concessionárias e autorizadas de telecomunicações mediante seus próprios meios de rede e, portanto, de titularidade destas.

A hipótese em apreço não pode descuidar da legislação regulatória a que está submetido o setor de telecomunicações. Com efeito, o contrato de interconexão é imposição da LGT e da Anatel, que estabelecem rígidas limitações à autonomia da vontade das concessionárias.

Essas peculiaridades, sobretudo a cobrança e o repasse por força de lei, atraem a aplicação do entendimento firmado no RE 574.706/PR à situação objeto desta pesquisa.

A análise dos precedentes das Turmas de Direito Público do STJ revela que a situação particular das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, bem como a aplicação do precedente vinculante do STF, merece um estudo mais aprofundado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**. v. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 374.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 493.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 2. ed. vol. I. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 158.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-COFINS: análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. *In: Repertório IOB de jurisprudência*: tributário, constitucional e administrativo. I, n. 6, p. 267, 2. quinzena. mar. 2018.

BORGES, Miryan Natividade. **Tutorial - Interconexão no Brasil**. Publicado em 26/05/2003. Disponível em: <https://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialinterc/default.asp>. Acesso em: 14 jul. 2021.

BRASIL. Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). **Relatório de nível de carga tributária e custos de cestas de serviços** – Comparação Internacional – Fev/2021. Disponível em:

https://sei.anatel.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?NMLZh5iV6nbOCmPPhjssYO7ecW3Ia5ZtxFzuL_reIqZ8L3mCXpDwpWj43Y64iTm1DEA9jNIPlyHBKZq354jBP89M01uIBL-xyGYs_DnlLBVTQqJi9Nuq_7e_sBm8Vlrg. Acesso em: 13 nov. 2022.

_____. **Telefonia móvel**. Municípios atendidos. 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/anatel/pt-br/regulado/universalizacao/telefonia-movel>. Acesso em: 7 ago. 2022.

_____. **Acervo documental**. 2022b. Disponível em: <https://www.gov.br/anatel/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/acervo-documental>. Acesso em: 5 out. 2022.

_____. **Relatórios**. 2022c. Disponível em: <https://www.gov.br/anatel/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorio-anual>. Acesso em: 13 nov. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 8. ed. São Paulo, Brasil: Noeses, 2021.

CLARO. **Contrato de Prestação do Serviço de Acesso à Internet na Modalidade Pós-Pago**. Disponível em: <https://www.claro.com.br/files/104379/x/9290e4ccb8/contrato-de-prestacao-de-servico-smp.pdf>. Acesso em: 5 out. 2022.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas. A modulação dos efeitos das decisões que alteram jurisprudência dominante do STJ (art. 927, § 3º, do novo CPC). *In*: ARAÚJO, Raul; MARCONI, Cid; ROCHA, Tiago Asfor (Orgs.). **Temas atuais e polêmicos na justiça federal**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 111.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BOZZA, Fábio Piovesan. Um Tributo ao Perdão – A Incidência de PIS/COFINS sobre a Remissão de Dívidas. **Revista Direito Tributário Atual** nº 41. ano 37. p. 131-151. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Competência tributária residual: o regime jurídico das contribuições destinadas à seguridade social**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

_____. Receita como elemento de incidência do PIS e da COFINS: Conceito jurídico x conceito contábil. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 841-861.

DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e Emenda Constitucional n. 42/03. **Grandes questões atuais do direito tributário**, v. 8, 2004.

LAENDER, Gustavo Boavista. **Direito das telecomunicações**: estrutura institucional regulatória e infra-estrutura das telecomunicações no Brasil. Brasília: GETEL, 2005, p. 240.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. PIS e COFINS. Receita Tributária e Contábil. Distinções. Incidência sobre variação cambial. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. (COORDENAÇÃO) (Ed.). **Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPP, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 2. ed. São Paulo, Brasil: Dialética, 2004.

OI. **Contrato de prestação do serviço móvel pessoal**. Disponível em https://www.oi.com.br/static/regulamentos/movel/pospago/contrato-servico_movel-pessoal.pdf. Acesso em: 5 out. 2022.

SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Reforma das Telecomunicações: O Problema da Implementação das Novas Redes. **Revista Interesse Público**, v. 1, n. 2, jun. 1999.

TIM. **Contrato de prestação de telefonia móvel (pós pago)**. Disponível em: https://www.tim.com.br/sites/default/files/pdf/contratos/Contrato%20SMP_POS.pdf. Acesso em: 5 out 2022.

TÔRRES, H. T. Serviços Públicos Universais e seu Tratamento Tributário. Um caso: A contribuição ao FUST nos contratos de interconexão de redes. *In*: TÔRRES, H. T. (Ed.). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 457 e 460-461.

VIVO. **Cláusulas gerais do contrato de prestação do serviço móvel pessoal pós-pago**. Disponível em: https://www.vivo.com.br/content/dam/vivo-sites/vivo-com-br/pdf/para-voce/produtos-e-servicos/para-o-celular/termo-smp-produtos-movel/Termo_SMP_Pos_Nacional.pdf. Acesso em: 5 out. 2022.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações**. 1a. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p. 45.