

# XAVIER, BERNARDES, BRAGANÇA, *Sociedade de Advogados*

Av. Rio Branco 1 - 14 A - BR-20090-003 Rio de Janeiro RJ - Tel. (021) 2272 9200 Fax (021) 2283 0023

www.xbb.com.br

Alberto Xavier<sup>o</sup>  
Maria Regina Mangabeira A. Lynch  
João Afonso da Silveira de Assis<sup>o</sup>  
Horacio Bernardes Neto<sup>o</sup>  
Alberto de Orleans e Bragança<sup>o</sup>  
Helena de Araújo Lopes Xavier<sup>o</sup>  
Roberto Liesegang<sup>o</sup>  
Nanci Gama  
Marcos Coelho da Rocha  
Roberto Duque Estrada  
Ana Luisa Castro Cunha Derenusson  
João Cláudio De Luca Junior  
Duarte de Athayde<sup>o</sup>  
Leonor Xavier<sup>o</sup>  
Sabine Ingrid Schuttoff

Marcio Barbosa CordeiroFilho  
Sergio André Laclau Marques  
Daniel Setxas Gomide  
Maria Edith Bertolotti  
Maria Gabriela Campos da Silva  
Luciana Cossermelli Tornovsky  
Gonçalo Xavier<sup>o</sup>  
Inês Sequeira Mendes<sup>o</sup>  
Marcello Augusto L. Oliveira  
Maristela Sabbag Abla  
Luciana Andrade Dornelles  
Paulo Bezerra de Menezes Reiff  
Patrícia Stanzione Galizia  
Andrea de Moraes Chievegatto  
Ana Beatriz Margarido Pires de Almeida Lobo  
Renata Baldotto Emery  
Therese Maria Sarfert Franco Montoro  
Ruth Pacheco e Chaves Lunardelli Costa  
Maria Pia de Orleans e Bragança  
Leopoldo Ubitatan Carreiro Pagotto  
Eliana Buonocore Baraldi  
André Ricardo da Silveira Kahl  
Fernanda Selbach Selbach  
Kathryn Ozon  
Francisco Patricio<sup>o</sup>  
Luiz Augusto Roux Azevedo  
Gustavo Vilhena-Ayres<sup>o</sup>  
Fernando Gomes dos Reis Lobo  
Ana Beatriz de Arruda Santos  
Ana Cordeiro Banha<sup>o</sup>  
Gabriella Giovanna Lucarelli de Salvio  
Guilherme B. M. Filardi  
Mariana Martins Ribeiro  
Pedro Schiesser Bernardini  
Delvio José Denardi Jr.  
Leonardo Viveiros de Castro  
Mariana Agostini de Sequeira  
Angela Nami Haddad Saade  
Dulce Dias<sup>o</sup>  
Julia Santoro de Camargo  
Tatiana Galvão Villani  
Paula Surerus de Carvalho  
Georgina Johanna Melville Gessner  
Ana Carolina Crepaldi de Arruda Penteado  
Paula Alonso  
Patricia Lynch  
Denise de Souza e Silva Alvarenga  
João AgripinoMaia  
Carolina Maciel de Paula Leite  
Gabrielle Magalhães Silva  
Rafael Moerbeck de Almeida Rego  
Rafael Duailibe Bacha  
André Luiz de Castro Martins

Hermano Notaroberto Barbosa  
Jéssica Ricci Gago  
Patrícia Sá Moreira de Figueiredo Ferraz  
Marcia Harve Ishige de Freitas  
André Thioller  
Marcela Maldonado Novaes Romeu  
Alice Ferreira Lopes  
Jefferson Siqueira de Brito Álvares  
Raquel Sousa Lima<sup>o</sup>  
André Rodrigues Schioser  
Karen da Silva Nassim  
Miriam Wimmer  
Bruno de Oliveira Maggi  
Roberta Ferreira Vommaro  
Thais Costa

## ACEL ASSOCIAÇÃO NACIONAL DAS OPERADORAS CELULARES

### ALCANCE DA NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FUST PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI Nº 9998/00

**Alberto Xavier**

**Helena de Araújo Lopes Xavier**

<b>São Paulo:</b>	Av. Brasil 1008 - Jardim América	BR-01430-000 São Paulo SP	Tel. (011) 3069 4300	Fax: (011) 3069 4301
<b>Joinville:</b>	Rua Dona Francisca 260 - 1409	BR-89201-250 Joinville SC	Tel. (047) 422 7955	Fax: (047) 422 7956
<b>Brasília:</b>	SAS, Quadra 5, Bl. K, Ed. OK Office Tower 509	BR-70070-050 Brasília DF	Tel. (061) 323 3865	Fax: (061) 323 2504
<b>Lisboa:</b>	Av. da Liberdade 144 - 7 E	P-1250-146 Lisboa	Tel. 21 321 9470	Fax: 21 347 1455
<b>Madeira:</b>	Rua João Távira 22 - 2 F	P-9000-075 Funchal	Tel. 291 23 7847	Fax: 291 23 8649

<sup>o</sup>admitidos em Portugal e no Brasil; <sup>o</sup>admitidos em Portugal; os demais são admitidos apenas no Brasil

ÍNDICE

I – COLOCAÇÃO DO PROBLEMA.....	4
II – NATUREZA JURÍDICA E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FUST.....	4
III – ALCANCE DA NÃO INCIDÊNCIA PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI Nº 9998/00.....	9
<b>A. AS CAUSAS DA DUPLA INCIDÊNCIA POTENCIAL.....</b>	9
<i>a) Serviços de telecomunicações inter-operadoras.....</i>	10
<i>b) Caráter intermediário, instrumental ou de insumo em relação aos serviços prestados ao usuário final.....</i>	11
<b>B. A ELIMINAÇÃO DA DUPLA INCIDÊNCIA PELO MÉTODO DA ISENÇÃO.....</b>	14
IV – A QUESTÃO DA SOLIDARIEDADE.....	19
V – CONCLUSÕES.....	29

## ABREVIATURAS

ANATEL.....	Agência Nacional de Telecomunicações (criada pelo art. 8º LGT)
COFINS.....	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (instituída pela Lei Complementar nº 70/91, de 30.12)
CTN.....	Código Tributário Nacional (Lei nº 5172/96, de 25.10)
FUST.....	Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (Lei nº 9998/00, de 17.08)
EI.....	Exploração Industrial de Meios
ICMS.....	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, II da Constituição Federal de 1988)
IVA.....	Imposto sobre Valor Adicionado
LGT.....	Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9472/97, de 16.07)
PGO.....	Plano Geral de Outorgas (Decreto nº 2534/98, de 02.04)
PIS.....	Programa de Integração Social (instituído pela Lei Complementar nº 7/70, de 07.09)
RDDT.....	Revista Dialética de Direito Tributário
RDT.....	Revista de Direito Tributário
RST.....	Regulamento dos Serviços de Telecomunicações (Resolução ANATEL nº 73/98, de 25.11)
SMP.....	Serviço Móvel Pessoal (Resolução ANATEL nº 316/02, de 27.09)
STFC-LDN.....	Serviço Telefônico Fixo Comutado modalidade Longa Distância Nacional (art. 1º, § 2º, II, PGO)

I – COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Somos consultados sobre a natureza e alcance da não-incidência da contribuição para o FUST prevista no parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, de 17.08, relativa ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações, segundo o qual:

“**Art. 6º. Parágrafo Único.** Não haverá a incidência do Fust sobre as transferências feitas de uma prestadora de serviços de telecomunicações para outra e sobre as quais já tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei”.

O art. 10 da Lei nº 9998/00 dispõe:

“As contas dos clientes das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações deverão indicar, em separado, o valor da contribuição ao Fust referente aos serviços faturados”.

Mais especificamente, somos consultados sobre a legalidade do entendimento segundo o qual existiria entre as partes a que respeitam as transferências acima aludidas um regime de solidariedade tributária passiva.

Antes de reponder à consulta torna-se necessário proceder a algumas considerações preliminares no que toca à natureza jurídica e à hipótese de incidência da contribuição para o FUST.

II – NATUREZA JURÍDICA E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FUST

A origem e os fundamentos do Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (“FUST”), previstos na Lei nº 9472/97, de 16.07 (Lei Geral de Telecomunicações – “LGT”), encontram-se estreitamente relacionados ao cumprimento, por parte das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações no regime público, das *obrigações de universalização*.

Dispõe, na verdade, o § 2º do art. 80 LGT que:

“Os recursos do fundo de universalização de que trata o inciso II do art. 81 não poderão ser destinados à cobertura de custos com universalização dos serviços que, nos termos do contrato de concessão, a própria prestadora deva suportar”.

Por sua vez, o art. 81 LGT explicita que:

“Os recursos complementares destinados a cobrir a parcela do custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de prestadora de serviço de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, poderão ser oriundos das seguintes fontes:

“I – Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

“II – fundo especificamente constituído para essa finalidade, para o qual contribuirão prestadoras de serviço de telecomunicações nos regimes público e privado, nos termos da lei, cuja mensagem de criação deverá ser enviada ao Congresso Nacional, pelo Poder Executivo, no prazo de cento e vinte dias após a publicação desta Lei.

“ (...)”.

O fundo a que se referem as disposições atrás citadas foi instituído pela Lei nº 9998/00, cujo art. 1º dispõe:

“Fica instituído o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – Fust, tendo por finalidade proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, nos termos do disposto no inciso II do art. 81 da Lei nº 9472, de 16 de julho de 1997”.

As receitas do fundo encontram-se definidas no art. 6º da referida Lei, segundo o qual:

“Constituem receitas do Fundo:

“I – dotações designadas na lei orçamentária anual da União e seus créditos adicionais;

“II – cinquenta por cento dos recursos a que se referem as alíneas «c», «d», «e» e «j» do art. 2º da Lei nº 5070, de 7 de julho de 1966, com a redação dada pelo art. 51 da Lei nº 9472, de 16 de julho de 1997, até o limite máximo anual de setecentos milhões de reais;

“ III – preço público cobrado pela Agência Nacional de Telecomunicações, como condição para a transferência de concessão, de permissão ou de autorização de serviço de telecomunicações ou de uso de radiofrequência, a ser pago pela cessionária, na forma de quantia certa, em uma ou várias parcelas, ou de parcelas anuais, nos termos da regulamentação editada pela Agência;

“ IV – *contribuição* de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

“ V – doações;

“ VI – outras que lhe vierem a ser destinadas.

“ (...)”.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 6º – cuja interpretação constitui o objeto central do presente parecer – dispõe:

“ Não haverá a incidência do Fust sobre as transferências feitas de uma prestadora de serviços de telecomunicações para outra e sobre as quais já tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei”.

A disciplina jurídica do FUST foi objeto de regulamentação pelo Decreto nº 3624/00, de 5.10, e pelo Regulamento Anexo à Resolução da ANATEL nº 247/00, de 14.12.

A doutrina nacional é pacífica no sentido de reconhecer que a contribuição para o FUST reveste a natureza jurídica de *contribuição de intervenção no domínio econômico*<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre a natureza tributária da contribuição para o FUST como contribuição de intervenção no domínio econômico, veja-se ALEXANDRE BLEGGI ARAÚJO, *A contribuição ao FUST*, RDDT 69 (2001), 7 (*passim*); PAULO ROBERTO COIMBRA/SARYTA DE KÁSSIA OLIVEIRA, *Contribuição ao FUST*, RDDT 83 (2002), 126 (*passim*); NATANAEL MARTINS, *As contribuições ao FUST e ao FUNTEL*, in MARCO AURÉLIO GRECO (coord.), *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins* (Dialética), São Paulo 2001, 347 (*passim*); PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Contribuição de intervenção no domínio econômico* (Dialética), São Paulo 2002, 112-113.

A Constituição de 1988 refere-se às contribuições de intervenção no domínio econômico no art. 149, inserido no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, cujo “caput” dispõe o seguinte:

“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, *de intervenção no domínio econômico* e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

O alcance da referência a essas contribuições no art. 149, incluído “topograficamente”, de modo intencional, no Capítulo “Do Sistema Tributário”, foi precisamente o de atribuir expressamente *natureza tributária* às contribuições em causa, submetendo-as, inequivocamente, aos princípios constitucionais tributários.

A viabilidade da afetação de certas receitas a determinadas despesas através de um fundo financeiro só se tornou possível pela adoção da modalidade tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico já que caso ela revestisse a natureza de imposto estaria abrangida pela vedação do art. 167, II da Constituição que proíbe a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

A análise da Lei nº 9998/00 permite identificar os elementos essenciais do tributo em que a contribuição para o FUST se traduz.

O *fato gerador* consiste na obtenção de receita decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> O Regulamento Anexo à Resolução nº 247/00 (art. 3º) contém as seguintes definições:

“ (...)”;

“IV – *Prestadora de serviços de telecomunicações* é a pessoa jurídica que detém concessão, permissão ou autorização de prestação de serviço de telecomunicações;

“VI – *Serviço de telecomunicações* é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. Inclui-se nesta definição os serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens;

“VII – *Telecomunicação* é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”.

A *base de cálculo* consiste na receita operacional bruta decorrente da referida prestação, excluindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS<sup>3</sup>.

A *alíquota* é de um por cento sobre o valor da base de cálculo.

Os *contribuintes* são as prestadoras de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado.

Muito embora seja a União Federal a pessoa política constitucionalmente competente para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, *ex vi* do art. 149 da Constituição, a verdade é que a competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária foi atribuída à Agência Nacional de Telecomunicações (“ANATEL”), autarquia federal dotada de personalidade jurídica de direito público, o que lhe confere a condição de *sujeito ativo*, tal como definido no art. 119 do Código Tributário Nacional – “CTN”.

É o que resulta do art. 3º, IV, do Decreto nº 3624/00, segundo o qual compete à ANATEL “arrecadar a contribuição para o Fust de que trata o inciso IV do art. 7º deste Decreto, na forma indicada pelo art. 8º, bem como aplicar a multa e as sanções previstas nos §§ 1º e 2º do art. 8º”.

III – ALCANCE DA NÃO INCIDÊNCIA PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI Nº 9998/00

#### A. AS CAUSAS DA DUPLA INCIDÊNCIA POTENCIAL

Dispõe o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, que “não haverá a incidência do FUST sobre as transferências feitas de uma prestadora de serviços de telecomunicações para outra e sobre as quais já

---

<sup>3</sup> Veja-se a definição do art. 3º do Regulamento Anexo à Resolução ANATEL nº 247/00:

“V – *Receita Operacional Bruta* é o valor da receita auferida na prestação de serviços de telecomunicações, pelo regime de competência, independentemente da emissão da fatura correspondente e de seu pagamento, excluídas as vendas canceladas e os descontos concedidos”.

tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta do usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei”.

Referido preceito foi reproduzido com alterações de pormenor no Decreto nº 3642/00 e no Regulamento Anexo à Resolução ANATEL nº 247/00: o Decreto alude, no que concerne à conta emitida ao usuário, aos “termos da regulamentação emitida pela Agência Nacional de Telecomunicações”; por sua vez, o Regulamento, também no que concerne à mesma conta, refere-se “à forma do disposto no art. 10 da Lei nº 9998, de 2000”.

O preceito em causa teve como objetivo eliminar o fenómeno de uma “dupla tributação” ou “tributação em cascata” nos casos em que os serviços finais de telecomunicações são precedidos da prestação de serviços inter-operadoras. Tal hipótese ocorre quando uma empresa prestadora de serviços de telecomunicações presta para outra empresa prestadora de serviços de telecomunicações *serviços intermediários* ou *serviços instrumentais*, ou seja, serviços utilizados pela empresa tomadora como “insumos” dos serviços por ela própria prestados para os seus clientes no mercado (*serviços finais*)<sup>4</sup>. É o que sucede paradigmaticamente, nos casos de interconexão e de exploração industrial de meios (EI).

*a) Serviços de telecomunicações inter-operadoras*

Na verdade, são casos paradigmáticos de serviços instrumentais ou intermediários inter-operadoras as atividades de telecomunicações executadas de uma para outra, seja no âmbito do contrato de interconexão, seja ao abrigo de um contrato de exploração industrial.

Em qualquer das duas hipóteses uma operadora executa atividades de telecomunicações para outra operadora.

---

<sup>4</sup> Sobre o conceito de serviços intermediários na regulamentação do IVA na Comunidade Européia, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional* (Centro de Estudos Fiscais), Lisboa 1991, 191.

Na interconexão tais atividades consistem no curso de sinais de informação que uma operadora faz para outra, a pedido desta e para que o usuário desta possa comunicar-se com usuários da primeira ou para que um usuário da primeira possa acessar serviços disponíveis na rede da segunda (art. 146, parágrafo único, LGT).

São exemplos tanto a interconexão que se dá na realização de uma chamada que um usuário de uma operadora móvel faz para se comunicar com um usuário do serviço telefônico fixo local (“STFC-L”), como a interconexão que se dá na realização de uma chamada que um usuário de uma operadora do serviço telefônico fixo comutado na modalidade de longa distância nacional (“STFC-LDN”) faz para se comunicar com um usuário de uma operadora de serviço móvel pessoal (“SMP”).

Com efeito, o serviço de comunicação de voz, tipicamente inter-subjetiva, é oferecido e prestado comercialmente, no varejo, no primeiro exemplo, pela operadora móvel e no segundo exemplo pela operadora de STFC-LDN.

Especificamente, a prestação do serviço de voz fixo-móvel de longa distância, é oferecida comercialmente pela operadora de STFC-LDN aos seus próprios clientes, perante os quais assume a obrigação de assegurar o conjunto de atividades que possibilita a transmissão, emissão ou recepção dos respectivos sinais de voz (art. 60 LGT). Como, porém, se trata de comunicação com usuário de rede móvel, a operadora de STFC-LDN encontra-se legalmente obrigada (arts. 145 e 146 LGT) a contratar com a operadora da rede móvel o fornecimento dos correspondentes serviços de telecomunicações consistentes em receber, no ponto de interconexão entre as duas redes, em cursar e em entregar no ponto de destino indicado pela operadora fixa os sinais de voz dos clientes desta. Assim, somente a operadora de longa distância tem relação jurídica com o usuário final, ao qual oferece comercialmente a comunicação de voz de longa distância, cuja realização assegura através da organização de todos os meios materiais e humanos necessários, e pela qual emite a respectiva conta, que dele cobra.

Na hipótese de exploração industrial, os serviços de telecomunicações que uma operadora presta a outra consistem em atividades que se ca-

racterizam não já pelo curso de tráfego alheio através da própria rede, mas antes pelo fornecimento de rede, ou seja, circuitos de transmissão ou linhas dedicadas de alta capacidade entre dois pontos indicados pela cessionária, para que esta construa sua rede de suporte aos serviços de telecomunicação que oferece no varejo a seus clientes.

Esta modalidade de serviços instrumentais, prevista nos arts. 154 e 155 LGT e no art. 2º PGO, é também designada de cessão de meios de rede, para fazer jus ao fato – que a caracteriza – de ser a cessionária dos meios que exerce não só o controle operacional das respectivas funções de transmissão, como também o controle jurídico-econômico das correspondentes atividades de telecomunicação junto aos seus clientes finais, incluindo se necessário, para fins de interconexão. Como salienta o art. 61 e parágrafo único RST, a cessão de linhas dedicadas de uma operadora a outra destina-se à construção, por esta, de sua própria rede de suporte à prestação de seus serviços de telecomunicações a seus clientes finais, que são terceiros em relação à operadora cedente dos meios.

*b) Caráter intermediário, instrumental ou de insumo em relação aos serviços prestados ao usuário final*

Nas hipóteses sucintamente descritas, a dupla tributação ou tributação “em cascata” ocorreria pelo fato de o inciso IV do art. 6º da Lei nº 9998/00 ter construído como núcleo da hipótese de incidência do tributo em causa a “prestação de serviços de telecomunicações”, sem distinguir consoante o serviço prestado destine-se a usuário final ou seja utilizado como insumo para a prestação de serviços de telecomunicações.

Um exemplo de novo ajudará a compreender a situação. A, empresa prestadora de serviços de telecomunicações, contrata junto a B, empresa também prestadora de serviços de telecomunicações, um serviço de interconexão destinado a permitir a prestação de seus próprios serviços de telecomunicações a seus clientes.

Neste exemplo existem *duas relações jurídicas distintas*: uma entre A e B, relativa à prestação de um serviço intermediário ou instrumental

(curso de tráfego); outra entre A e seus clientes, relativa à prestação dos serviços finais por estes contratados.

A dupla tributação poderia ocorrer em virtude de um fenômeno de *repercussão econômica* pelo qual o preço dos serviços intermediários ou instrumentais contratados entre A e B é um elemento do custo da prestação de serviços por A aos seus clientes, integrando-se no respectivo preço e sendo, por conseguinte, elemento da receita de A tributável pelo FUST.

Não existe, pois, uma relação jurídica direta, *per saltum*, entre B e os clientes de A, ao abrigo da qual se pudesse considerar que parte do preço recebido por A pertenceria automaticamente a B, sendo A mero depositário de receita alheia.

Há, isso sim, duas relações jurídicas distintas, pelo que A é obrigada a pagar a B o valor dos serviços intermediários ou instrumentais, a serem utilizados, por A, como insumos, não como uma transferência efetuada a título de prestação de contas do recebimento de receita alheia, mas sim a título de preço de um contrato independente e autônomo – o contrato de interconexão.

Recorde-se que de acordo com a Regulamentação da ANATEL, o contrato de interconexão tem a natureza de prestação de serviços de uma operadora a outra, ficando a segunda vinculada em nome próprio perante a primeira ao pagamento de uma remuneração, segundo critérios pré-estabelecidos, a título de contrapartida pela obrigação de curso de tráfego<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Cfr. os arts. 15 e 16 do Regulamento sobre Critérios Tarifários para a Prestação do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao Uso do Público em Geral – STFC, nas Chamadas envolvendo Usuários do Serviço Móvel Pessoal – SMP (Resolução ANATEL nº 320/02, de 27.09), que retratam os dois exemplos atrás mencionados:

“**Art. 15.** Nas chamadas nacionais envolvendo usuário do SMP e usuário do STFC localizado em Área de Tarifação idêntica ou contida na Área de Registro do primeiro, a propriedade da receita é da Prestadora de origem da chamada, que constitui entidade devedora, para fins de remuneração de redes.

“(…)”.

“**Art. 16.** Nas demais chamadas relacionadas no Anexo I deste Regulamento, a propriedade da receita é da Prestadora de Longa Distância selecionada pelo

É precisamente a autonomia do contrato de interconexão em relação aos contratos de prestação de serviços finais, que faz com que a remuneração de B independa do recebimento por A do preço dos serviços prestados, em estágio econômico subsequente, aos seus clientes.

Assim, no nosso exemplo, estariam potencialmente sujeitas à incidência da contribuição para o FUST, as receitas obtidas por B em razão do preço pago por A e as receitas obtidas por A em razão do preço pago por seus clientes, preço no qual, porém, já se encontra repercutido o preço dos serviços instrumentais prestados por B a A.

Na cessão de meios de rede, a autonomia deste contrato em relação aos contratos de prestação de serviços finais de telecomunicações torna-se ainda mais nítida se se tiver em mente que a cedente não só não tem o controle jurídico-econômico como também não opera as linhas dedicadas que cedeu à prestadora de serviços finais.

É a independência dessas relações jurídicas, aliada ao fenômeno da repercussão econômica do preço dos serviços instrumentais no preço dos serviços finais, que poderia conduzir à potencial dupla tributação que o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00 visa eliminar.

#### **B. A ELIMINAÇÃO DA DUPLA INCIDÊNCIA PELO MÉTODO DA ISENÇÃO**

São diversas as técnicas conhecidas no Direito comparado para atenuar ou eliminar os efeitos cumulativos ou “em cascata” dos tributos plurifásicos.

Com efeito, a dupla incidência de tributos é fenômeno amplamente examinado no âmbito das relações econômicas internacionais, as quais, originadas na circulação de pessoas, bens e capitais, dão lugar tanto à mera dupla tributação jurídica, resultante do concurso de normas de ordenamentos tributários distintos, como à *dupla imposição econômica* ou *sobreposição de impostos*, originada na sucessiva inci-

---

usuário de origem, que constitui entidade devedora, para fins de remuneração de redes.  
“(…)”.

dência de tributos sobre as sucessivas etapas econômicas de um mesmo fenômeno de geração de renda.

Desenvolveram-se, assim, a par de critérios de localização espacial, apurados critérios de localização econômica no ciclo produtivo do fato gerador determinante da incidência tributária. Entre tais métodos destacam-se o *método da imputação* e o *método da isenção*<sup>6</sup>: o método da imputação consiste em considerar o imposto pago por contribuinte situado numa certa etapa do ciclo produtivo como crédito dedutível do imposto devido pelo contribuinte situado numa etapa subsequente daquele ciclo; o método da isenção consiste em exonerar de tributo uma ou mais etapas do ciclo produtivo, de modo a que este apenas incida numa delas, como se de tributo monofásico se tratasse<sup>7</sup>.

O método da imputação é o método adotado pelo direito nacional em matéria de ICMS em geral (art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, de 13.09), e recentemente também com relação às contribuições PIS (art. 3º da Lei nº 10637/03, de 30.12) e COFINS (art. 3º da Lei nº 10833/03, de 29.12): compensa-se o tributo devido em cada operação (débito) com créditos obtidos em operações anteriores.

O método da isenção foi no entanto o método adotado em matéria de ICMS sobre a prestação de serviços de telecomunicações pelo Convênio nº 126/98, de 11.12, com relação à “exploração industrial de meios”. Estabelece a Cláusula Décima do Convênio nº 126/98:

---

<sup>6</sup> A distinção entre a dupla tributação jurídica e a dupla imposição econômica, bem como os métodos para sua eliminação estão expressos nos Comentários ao Modelo OCDE, art. 23 a) e 23 b): cfr. PHILLIP BAKER, *Double Taxation Conventions* (Sweet & Maxwell), London 2003; na doutrina nacional, v. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil* (6ª ed., Forense), Rio de Janeiro 2004, 35-36; e ANTÔNIO DE MOURA BORGES, *Convenções sobre dupla tributação internacional* (IBDT), São Paulo 1992, 75-77 e 89-93; na doutrina estrangeira, v. ainda JÖRG MOSSNER, *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Vorzüge, Nachteile, aktuelle Probleme*, in K. VOGEL (org.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts* (Otto Schmidt), Colônia 1985, 135 (138-141, 146 ss. e 159).

<sup>7</sup> Aliás a previsão da monofasia nas contribuições de intervenção no domínio econômico veio a ser consagrada pela Emenda Constitucional nº 42/03, que acrescentou um § 4º ao art. 149 da Constituição, segundo o qual “a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

“Na *cessão onerosa de meios* das redes de telecomunicações a outras empresas de telecomunicações constantes no Anexo Único, *nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final*, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, *o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final*.”

“**Parágrafo único.** Aplica-se, também, a disposição desta cláusula às empresas de Serviço Limitado Especializado – SLE, que tenham como tomadoras de serviços as empresas relacionadas no Anexo Único deste convênio”.

Também a legislação do FUST enveredou pelo segundo dos métodos atrás citados. Com efeito, a disposição do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00 visa precisamente a consagrar o *método da isenção*, exonerando de tributo a fase do ciclo produtivo consistente na prestação de serviços instrumentais ou intermediários entre empresas prestadoras de serviços de telecomunicações.

Como também é de regra no Direito comparado, a isenção tendente à eliminação da dupla tributação é uma *isenção condicional*, dependente da circunstância de ser efetivamente tributável a operação subsequente do ciclo econômico. É esta a chamada cláusula “subject to tax”<sup>8</sup>.

Com efeito, só na hipótese de a operação subsequente estar sujeita a tributo é que a isenção atinge o objetivo de eliminar a dupla tributação, assegurando que o tributo efetivamente incida, mas apenas uma vez. Caso não fosse condicional, a isenção redundaria numa dupla não-tributação, o que não é o espírito da lei, que não quer isentar os serviços de telecomunicações prestados entre operadoras quando o são a título de serviços finais (como é, por exemplo, o caso do serviço de linha dedicada contratado por operadora móvel para interligação de suas filiais ou o serviço de telefonia fixa comutada contratado para as comunicações fixas da própria empresa).

Ora é precisamente à condição de sujeição a tributo na fase subsequente, ou seja, à cláusula “subject to tax”, que pretendeu aludir o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, quando condiciona a isen-

---

<sup>8</sup> Sobre a cláusula “subject to tax”, no direito tributário internacional em geral, v. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional do Brasil* (6ª ed., Forense), Rio de Janeiro 2004, 165-167.

ção a que “já tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei”.

Anote-se preliminarmente que a referência da lei à não-incidência é feita no sentido amplo deste conceito e não no seu sentido técnico restrito, pois a hipótese normativa do tributo em causa abrange potencialmente as receitas de serviços intermediários ou instrumentais, que se encontram incluídos na definição do fato gerador por serem também “serviços de telecomunicações”.

Do ponto de vista técnico-jurídico o fenômeno que ocorre é o da *isenção*, fenômeno esse em que a não-constituição da relação jurídico-tributária ocorre em razão de norma excepcional que exclui o crédito tributário, nos termos do art. 175, I do CTN, e não em razão da ausência dos elementos típicos do fato gerador, como sucede na figura da não-incidência em sentido estrito<sup>9</sup>.

Importa por outro lado, notar que não se trata de isenção “condicionada”, que é aquela que constitui um ônus no patrimônio do destinatário cuja satisfação por este é condição da fruição do benefício fiscal, dependendo por isso de verificação pela autoridade administrativa (art. 179 CTN). Na verdade, a não incidência do FUST sobre a prestação de serviços intermediários depende apenas da circunstância de ser tributada a prestação de serviços finais (operação subsequente do ciclo econômico), não se exigindo da prestadora de serviços intermediários o preenchimento de requisitos especiais ou determinada contraprestação. Trata-se, portanto, de isenção “em caráter geral”.

A expressão “sobre as quais já tenha havido recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário”, empregue na parte final do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00 deve, por conseguinte, ser interpretada não no *sentido factual* do recolhimento *concreto* aos cofres públicos da contribuição ao FUST, mas sim no *sentido jurídico* de

---

<sup>9</sup> Cfr. RUBENS GOMES DE SOUSA, *Estudos de Direito Tributário* (Saraiva), São Paulo 1950, 252-253; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária* (6ª ed. Forense), Rio de Janeiro 1995, 65; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, *Compêndio de Direito Tributário* (2ª ed. Forense), Rio de Janeiro 1994, 358; FÁBIO FANUCCHI, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. I (4ª ed., Resenha Tributária/IBET), São Paulo 1976, 369.

sujeição à incidência *abstracta* da contribuição, de harmonia com as regras legais que disciplinam tal incidência.

Com efeito, é esta a única interpretação que obedece ao elemento racional da hermenêutica, elemento esse que consiste na eliminação do fenômeno da dupla tributação *na própria estrutura do tributo*, nada tendo a ver com questões casuísticas, respeitantes a saber se o tributo em causa foi ou não, em concreto, recolhido aos cofres públicos por uma certa empresa. Por outras palavras: o que importa não é o *recolhimento concreto*, mas a *incidência abstracta*.

Essa interpretação mais se confirma pela circunstância de interpretação contrária, no sentido de entender que o parágrafo único do art. 6º se referiria a “recolhimentos concretos”, conduzir a resultados absurdos, irracionais e, por conseguinte, inconstitucionais face ao princípio da “proibição do arbítrio”, que é da essência mesma do Estado de Direito.

Com efeito, se a isenção das empresas prestadoras de serviços instrumentais (empresa B no exemplo atrás citado) dependesse do recolhimento concreto e efetivo do tributo por parte da prestadora de serviços que os tomou como insumos (empresa A), isso significaria um absurdo convite ao inadimplemento por parte da segunda empresa (A), eis que tal inadimplemento, em vez de conduzir à cobrança junto à empresa inadimplente (A), tornaria o tributo exigível a uma terceira pessoa (B). Basta esta simples ponderação para verificar que tal não pode ter sido a vontade da lei.

Acresce que a interpretação em causa geraria intoleráveis situações anti-isonômicas entre prestadoras de serviços intermediários, umas beneficiando da isenção e outras sujeitas a tributo em virtude da pontualidade ou da inadimplência da contraparte, tudo ao sabor de contingências concretas e variáveis e sem obedecer ao mais ínfimo critério racional.

Acresce ainda que tal sistema conduziria a um mundo de total e absoluta imprevisibilidade financeira e insegurança jurídica, incompatível com o Estado de Direito, pois as obrigações tributárias das empresas prestadoras de serviços intermediários ficariam dependentes do com-

portamento efetivo de terceiros (pontualidade ou inadimplência), comportamentos esses que não têm possibilidade de prever, controlar ou conhecer.

Em suma, tal interpretação conduziria não só à violação do princípio da certeza, segurança e igualdade, bem como dos demais princípios essenciais que governam a atuação da Administração Pública em geral, em matéria tributária e também em especial em matéria de telecomunicações, a saber: os princípios da razoabilidade, da igualdade e da proporcionalidade, solenemente proclamados no art. 38 da LGT.

#### IV – A QUESTÃO DA SOLIDARIEDADE

Consultam-nos V.Sas. sobre a legalidade de entendimento segundo o qual a disposição do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00 contém uma imposição de responsabilidade solidária entre as prestadoras de serviços de telecomunicações na situação a que tal preceito se refere.

Com efeito, a Superintendência de Universalização da ANATEL (“SUN”), no Despacho nº 029/2003, resolveu:

“(..)

“b) Esclarecer que o disposto no inciso IV, parágrafo único do art. 6º da Lei do Fust implica:

“Na responsabilidade solidária entre as prestadoras de serviços de telecomunicações no regime público e privado quando ocorrem transferências entre elas, para o correto recolhimento da contribuição de caráter compulsório.

“(..).”

Como corolário, o referido Despacho esclarece ainda na alínea “d” que:

“(..)

“a base de cálculo das contribuições sobre a receita operacional bruta de serviços de telecomunicações, em regime público ou privado, de cada prestadora, deve considerar as transferências recebidas”.

A invocação da figura de solidariedade tributária em matéria de contribuição ao FUST é inadmissível e insubsistente, assentando em diversos equívocos jurídicos, como a seguir se demonstrará.

Tenha-se desde logo presente que a figura da solidariedade passiva é aquela que ocorre nas *obrigações plurais*, ou seja, as que têm vários sujeitos passivos, quando o credor pode exigir de qualquer deles a *prestação por inteiro* e a prestação efetuada por um dos devedores os *libera a todos* perante o credor comum.

Dispõe o art. 275 do Código Civil que:

“O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto”.

O instituto da solidariedade, quer ativa (pluralidade de credores), quer passiva (pluralidade de devedores) é um instituto *excepcional*, conforme resulta do art. 265 do Código Civil, segundo o qual: “a solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”<sup>10</sup>.

O Código Tributário Nacional consagrou também a figura da solidariedade passiva em matéria tributária, dispondo no art. 124 que:

“São solidariamente obrigadas:

“I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

“II – as pessoas expressamente designadas por lei.

“**Parágrafo único.** A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem”.

---

<sup>10</sup> No sentido de que o conceito de solidariedade tributária é o mesmo utilizado no Direito Civil, veja-se, por todos, BENEDETTO COCIVERA, *Efeitos Substanciais e Processuais da Solidariedade na Dívida Tributária*, RDT 4 (1978), (29) 30; e LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro* (9<sup>a</sup> ed., Saraiva), São Paulo 2003, 305 s.

O Código Tributário Nacional procede, com efeito, no antecedente art. 121, a uma distinção entre as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo, consoante se trate de *contribuintes* ou de *responsáveis*:

“Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

“**Parágrafo Único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

“**I** – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

“**II** – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Em face dos preceitos transcritos, deve ter-se presente, em primeiro lugar, a distinção entre responsabilidade tributária e solidariedade tributária.

A *responsabilidade tributária* consiste sempre no efeito jurídico de uma *norma expressa*, a qual atribui a obrigação de pagamento do tributo a uma pessoa que não é o contribuinte – art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 CTN.

Dos incisos I e II do parágrafo único do art. 121 CTN resulta que somente por disposição legal expressa a atribuição da obrigação tributária pode dar-se com relação a pessoa que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador. O art. 128 CTN<sup>11</sup> vai mais longe, acrescentando que fora dos casos previstos no próprio CTN – Capítulo V – a lei só pode atribuir a responsabilidade tributária a pessoa que seja ainda vinculada ao fato gerador da obrigação tributária<sup>12</sup>.

Deve, assim e em segundo lugar, ter-se presente que contribuinte e responsável tributário são figuras jurídicas distintas, dando-se a responsabilidade tributária unicamente nas hipóteses em que disposição

---

<sup>11</sup> Cfr. art. 128 CTN:

“Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

<sup>12</sup> Cfr., por todos, LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro* (9ª ed., Saraiva), São Paulo 2003, 303-304 ss.

expressa de lei faz recair a obrigação de pagamento do tributo sobre pessoa diversa do contribuinte, ou seja, sobre pessoa que não tenha relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador.

Já a *solidariedade tributária* consiste na faculdade de exigir a *totalidade do tributo* de *qualquer dos diversos obrigados tributários*, sejam eles contribuintes e/ou responsáveis, bem como no *efeito liberatório* do pagamento do tributo efetuado por um deles em relação a todos perante o credor comum – art. 124 e art. 134 CTN, este com relação aos responsáveis entre si.

Assim, em sentido técnico, só pode falar-se de *responsabilidade solidária* quando a obrigação de pagamento do tributo recai sobre *pessoa diversa* do contribuinte *expressamente prevista em lei* (arts. 121, parágrafo único, II e 128 CTN) e da qual, também por disposição expressa da lei *possa ser exigida a totalidade do tributo* (art. 124, II, com parágrafo único, CTN).

Ora, nenhuma destas situações se encontra prevista na Lei do FUST nem em qualquer outra lei. Recorde-se, com efeito, o que diz o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00:

“**Art. 6º.** Constituem receitas do Fundo:

“(…)”

“**Parágrafo único.** Não haverá a incidência do Fust sobre as transferências feitas de uma prestadora de serviços de telecomunicações para outra e sobre as quais já tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei”.

Verifica-se assim que o art. 124 CTN não pode ser invocado para fundar a existência de solidariedade em relação a quem não é contribuinte de um determinado tributo sem que a lei ordinária que o instituiu tenha previsto tal regime.

Tal impossibilidade resulta da eficácia do CTN como *lei complementar*, cuja função, nos termos do art. 146 da Constituição, é, entre outras, a de estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária, função esta de *caráter paramétrico*, no sentido de que a lei complementar é uma “lei sobre leis” que determina ao legislador os parâ-

metros pelos quais deve nortear-se na sua elaboração, pressupondo sempre a “mediação” de lei ordinária.

A inexistência de eficácia direta e imediata do CTN foi bem observada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>13</sup> quando salienta o fato desse diploma ser uma *lex legum* ou uma lei sobre como fazer a lei, não podendo os seus preceitos constituir diretamente obrigações tributárias na ausência de uma disposição de lei ordinária editada de harmonia com a autorização e com o modelo da lei complementar<sup>14</sup>.

Ora, em matéria de FUST, a lei é clara ao eleger como fato gerador a prestação de serviços de telecomunicações no regime público e no regime privado.

Por outro lado, a lei ordinária, em matéria de FUST, não contém qualquer determinação, nem expressa, nem implícita, no que concerne nem à responsabilidade nem à solidariedade que equivocadamente se pretende existirem nas relações entre a prestadora de serviços finais e a prestadora de serviços intermediários.

Assim, só a operadora que é sujeito de determinada relação jurídica de prestação de serviços de telecomunicações – a qual constitui o fato gerador da contribuição para o FUST – é contribuinte, pois só ela tem relação pessoal e direta com tal prestação, dessa relação ou prestação não fazendo parte seus fornecedores de insumos, sejam estes equipa-

---

<sup>13</sup> Cfr. *Curso de Direito Tributário Brasileiro* (6ª ed. Forense), Rio de Janeiro 2003, 595.

<sup>14</sup> No mesmo sentido, veja-se ainda: FÁBIO FANUCCHI, *Curso de Direito Tributário Brasileiro* vol. I (4ª ed., Resenha Tributária/IBET), São Paulo 1976, 133; ANTÔNIO CARLOS RODRIGUES DO AMARAL, *Lei Complementar*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (org.), *Curso de Direito Tributário* (7ª ed., Saraiva), São Paulo 2000 (65-77), 66-68 e 75; HAMILTON DIAS DE SOUZA, *Arts. 1º e 2º*, in IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (org.), *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Saraiva), São Paulo 1998 (1-21), 13-15; HELENO TAVEIRA TORRES, *Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções da leis complementares e posição hierárquica no sistema*, RDDT 71 (2001), 97.

Na jurisprudência, v. o acórdão do STJ-RE nº 4310/PR, Rel. Min. VICENTE CERNICCHIARO, DJU 09.10.90, cuja ementa consagra o entendimento de que o CTN constitui o Direito Tributário Fundamental, encerrando princípios e normas gerais, ao qual o legislador ordinário deve se adaptar.

mentos, funções e serviços, notadamente serviços intermediários ou instrumentais de telecomunicações.

Aliás, neste último caso, tal solidariedade nem sequer poderia ser imposta por lei ordinária, com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN, eis que nas relações entre prestadores de serviços finais e de prestadoras de serviços intermediários não se vislumbra o pressuposto do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador de obrigação principal”, que é a obtenção de receita decorrente da prestação de serviços de telecomunicações.

O pressuposto do “interesse comum”, importa não esquecer-lo, refere-se a obrigações tributárias solidárias que são, como já se disse, obrigações tributárias plurais, ou seja, obrigações com vários contribuintes, mas derivadas de um só fato jurídico, a chamada *eadem causa obligandi*<sup>15</sup>.

Por outras palavras, só pode falar-se de solidariedade (e, portanto, de interesse comum), quando há *identidade do fato gerador*; fato este que é realizado simultaneamente por uma pluralidade de sujeitos passivos<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> Cfr. BENEDETTO COCIVERA, *Efeitos Substanciais e Processuais da Solidariedade na Dívida Tributária*, RDT 4 (1978), 29 (30-31).

<sup>16</sup> A doutrina é pacífica quanto à necessidade de realização conjunta do fato gerador por uma pluralidade de pessoas, as quais, somente terão interesse comum, se estiverem no mesmo pólo da relação jurídica que constitui o fato gerador. Cfr., por todos, LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro* (9<sup>a</sup> ed., Saraiva), São Paulo 2003, 307-308 e PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário* (16<sup>a</sup> ed., Saraiva), São Paulo 2004, 314. Na jurisprudência a 2<sup>a</sup> Turma do Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região decidiu que “o *interesse comum das pessoas* não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que *diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador*. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p.67)” [AMS nº 9404550469/RS Rel. Des. Zuudi Sakakihara, DJ 27.10.99].

É isto o que ocorre nos casos clássicos da compropriedade<sup>17</sup> e da comunhão de bens, podendo dar-se também no consórcio quando assim convencionado ao abrigo do art. 279 da Lei das S.A.s, ou seja, em situações em que um só fato jurídico respeita a uma pluralidade de pessoas em relação ao qual ele se realiza de um modo paritário. E daí que parte da doutrina designe a solidariedade em sentido técnico, ou solidariedade propriamente dita, como *solidariedade paritária*, por contraposição à *solidariedade dependente*, que ocorre nas relações entre devedor principal e responsáveis tributários, figura à qual se referem os arts. 128 e 134 do CTN, manifestamente inaplicável à matéria da contribuição para o FUST, por não ocorrerem nenhum dos requisitos legais exigidos por este preceito<sup>18</sup>.

É precisamente à “solidariedade dependente” que alude o inciso II do art. 124 do CTN. Enquanto o inciso I deste mesmo artigo refere-se às relações entre “contribuintes”, ou seja, as pessoas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN) o inciso II do art. 124 refere-se às relações entre “contribuintes” e “responsáveis”, ou seja, as pessoas que, não revestindo a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, parágrafo único, inciso II).

Esta distinção também é clássica na doutrina alemã, que distingue a hipótese da solidariedade pela realização conjunta do pressuposto de fato por uma pluralidade de contribuintes, também denominada de concorrência na realização do mesmo fato gerador (*Gesamtschuld durch gemeinsame Tatbestandverwirklichung*), da hipótese de solidariedade como consequência de responsabilidade (*Gesamtschuld infolge Nebenhaftung*)<sup>19</sup>.

Como mencionado, na prestação de serviços de telecomunicações a que alude o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, há duas relações jurídicas independentes, decorrentes de *atos jurídicos distintos*:

<sup>17</sup> Veja-se o exemplo em LUCIANO AMARO, *Direito Tributário Brasileiro* (9ª ed., Saraiva), São Paulo 2003, 308.

<sup>18</sup> Sobre estas modalidades de solidariedade, cfr. ZELMO DENARI, *Solidariedade e Sucessão Tributária* (Saraiva), São Paulo 1977, 48 e *passim*.

<sup>19</sup> Cfr. o notável estudo do professor espanhol RAMON FALCON Y TELLA, *La solidariedad tributaria*, Revista de Direito Tributário 35 (1986), 35 (*passim*).

uma primeira, na qual a prestadora de serviços intermediários fornece insumos para a prestadora de serviços finais, e uma segunda, entre esta – que se utiliza do serviço previamente contratado – e o usuário.

Ora, a verdade é que a prestadora de serviços intermediários não faz parte da relação jurídica estabelecida entre a prestadora de serviços finais e o usuário, não ocorrendo o pressuposto da identidade do fato e, portanto, o “interesse comum”.

Também não há que se falar em “interesse comum” na relação jurídica entre a prestadora de serviços intermediários e a prestadora de serviços finais, em relação à qual revelam-se *interesses contrapostos*.

Tratando-se de fatos jurídicos distintos, não ocorre a pluralidade de “contribuintes”, que é o pressuposto de aplicação do inciso I do art. 124 do CTN.

PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>20</sup> bem observou que não pode vislumbrar-se a existência do requisito do interesse comum nos casos de “bilateralidade”, ou seja, em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, como é o caso das relações contratuais entre duas prestadoras de serviços de telecomunicações que figuram uma perante a outra como partes independentes.

Cabe ainda explicitar os fundamentos pelos quais improcederia pretensa invocação de compartilhamento, seja de redes, seja de serviços de telecomunicações, para alicerçar hipótese de responsabilidade solidária com fundamento no interesse comum.

Em primeiro lugar, a expressão compartilhamento, apesar de sugerir uma idéia genérica de uso comum, não tem por si sentido legal ou técnico-jurídico, seja à luz do Direito Civil, seja à luz do Direito das Telecomunicações.

Sob a mesma expressão cabe, com efeito, toda e qualquer situação jurídica em que um mesmo bem ou direito é fruído por diversos su-

---

<sup>20</sup> Cfr. *Curso de Direito Tributário* (16ª ed. Saraiva), São Paulo 2004, 314.

jeitos simultaneamente, quaisquer que sejam os fatos ou situações jurídicas que lhe dão origem ou lhe estão subjacentes.

Assim, por exemplo, compartilhamento é expressão que tanto compreende hipótese de compropriedade, como de locação e comodato, ou de mais de uma delas em conjunto, como é o caso típico do proprietário singular que, ao lado do uso próprio, faz múltiplas locações de partes de um mesmo bem corpóreo.

A LGT, aliás, não emprega sequer a expressão quando regula as duas hipóteses de utilização de bens alheios típicas do Direito das Telecomunicações, e que são as previstas no art. 73 (postes, dutos, condutos e servidões) e no art. 155 (redes de suporte aos serviços de telecomunicações que são objeto de oferta comercial ao público em geral).

Assim, por efeito do art. 110 CTN<sup>21</sup>, só em face do Direito Privado é possível determinar se existe ou não contitularidade de uma mesma situação jurídica em caso de compartilhamento de bens ou direitos por vários sujeitos.

Em segundo lugar, ainda que o compartilhamento possa consistir numa contitularidade de direitos, poderes ou interesses do mesmo tipo sobre um mesmo e determinado bem, é bom de ver que tal hipótese não é a mesma coisa que contitularidade do fato gerador ou da situação subjacente, a qual em matéria de FUST consiste na prestação de serviços de telecomunicações.

Por outras palavras, compartilhamento de bens ou direitos não constitui prestação conjunta de serviços de telecomunicações, a qual só poderia dar-se em caso de contitularidade de uma mesma outorga de serviço por duas ou mais operadoras em conjunto, tendo em vista a co-prestação de um mesmo serviço a um mesmo cliente.

---

<sup>21</sup> Art. 110 CTN:  
“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pela Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Ora, não é isto o que ocorre no caso dos serviços instrumentais ou intermediários, notadamente de interconexão e de exploração industrial em que cada uma das operadoras é titular de uma outorga própria e distinta.

Aliás, a hipótese de co-prestação de serviços de telecomunicações só em casos de secundária relevância poderá verificar-se vez que, tanto o STFC prestado no regime público, quanto o SMP (este por força da remissão constante do § 2º do art. 136 LGT), estão sujeitos à regra do inciso VI do art. 89 LGT, segundo o qual a outorga para a prestação dos respectivos serviços aos cliente finais é necessariamente uni-subjetiva, não podendo ser objeto de contitularidade, nem sequer na modalidade de consórcio.

Não há assim que falar nem em compartilhamento nem em operação integrada de serviços de telecomunicações como pretendo fundamento de solidariedade tributária entre prestadoras de serviços de telecomunicações intermediários ou instrumentais e prestadoras de serviços finais de telecomunicações.

Também não pode invocar-se o inciso II do art. 124 do CTN para basear a existência de uma pretensa solidariedade entre prestadora de serviços finais e prestadora de serviços intermediários. A solidariedade independente de um interesse comum que, como se viu, só pode existir nas relações entre contribuintes e terceiras pessoas designadas como responsáveis, depende necessariamente do pressuposto de uma expressa previsão legal, previsão essa que em parte alguma se encontra formulada, notadamente no parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00.

Em face das considerações precedentes, pode concluir-se, sem margens para dúvidas, que é ilegal a invocação da figura da solidariedade tributária no que concerne às relações entre prestadoras de serviços finais e prestadoras de serviços intermediários.

A principal consequência da inexistência de solidariedade tributária está em que a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição ao FUST compete *exclusivamente* à prestadora de serviços finais, em virtude da isenção da empresa prestadora de serviços intermediários ou

instrumentais nos termos do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, isenção essa, que, como atrás largamente se viu, independe do efetivo recolhimento da contribuição pela prestadora de serviços finais.

#### V – CONCLUSÕES

1. O art. 6º, parágrafo único da Lei nº 9998/00 teve como objetivo eliminar o fenômeno de uma “dupla tributação” ou “tributação em cascata” nos casos em que os *serviços finais* de telecomunicações são precedidos da prestação de serviços inter-operadoras, ou seja, serviços utilizados pela empresa tomadora como “*insumos*” dos serviços finais prestados para os seus clientes;
2. A interconexão e a exploração industrial de meios são dois casos paradigmáticos da prestação de serviços intermediários por uma operadora a outra;
3. Tomando-se como exemplo a hipótese de interconexão para a realização de chamadas de longa distância, verifica-se que existem *duas relações jurídicas distintas*: uma entre as operadoras interconectadas, relativa à prestação de um serviço intermediário ou instrumental (curso de tráfego); outra entre a operadora de serviços finais e seus clientes, relativa à prestação dos serviços por estes contratados;
4. Somente a operadora de longa distância tem relação jurídica e comercial com o usuário final, a quem assegura a comunicação de voz de longa distância através da organização de todos os meios materiais e humanos necessários, pela qual emite e cobra a respectiva conta;
5. Estas duas situações, distintas e independentes entre si, são *insuscetíveis de gerar interesse comum* entre as operadoras, dada a *autonomia das relações jurídicas* que a operadora contratante estabelece, primeiro com a operadora contratada e, subdequentemente, com seus clientes finais;

6. Também na hipótese de exploração industrial, em que uma prestadora de serviços de telecomunicações contrata a utilização de recursos integrantes da rede de outra prestadora para a constituição de sua rede de serviços finais, fica igualmente caracterizada a existência de duas situações, distintas e independentes entre si, insuscetíveis de gerar interesse comum entre as operadoras, dada a autonomia das relações jurídicas que a operadora contratante estabelece, primeiro com a operadora contratada e, subsequentemente, com seus clientes finais;
7. Nas hipóteses de interconexão e exploração industrial, a dupla tributação ocorreria pelo fato de o art. 6º, inciso IV da Lei nº 9998/00 ter construído como núcleo da hipótese de incidência do FUST a “prestação de serviços de telecomunicações”, sem distinguir entre serviços prestados a usuário final e serviços utilizados como insumo para a sua prestação;
8. Entre os métodos para atenuar ou eliminar os efeitos cumulativos ou “em cascata” dos tributos plurifásicos, destacam-se o *método da imputação* e o *método da isenção*;
9. O método da *imputação* consiste em considerar o imposto pago por contribuinte situado numa certa etapa do ciclo produtivo como crédito dedutível do imposto devido pelo contribuinte situado numa etapa subsequente daquele ciclo;
10. Já o método da *isenção* consiste em exonerar de tributo uma ou mais etapas do ciclo produtivo, de modo a que este apenas incida numa delas, como se de tributo monofásico se tratasse;
11. A legislação do FUST consagrou o *método da isenção*, exonerando de tributo a prestação de serviços instrumentais ou intermediários;
12. A isenção a que alude o art. 6º, parágrafo único da Lei nº 9998/00 é uma *isenção condicional*, dependente da circunstância de ser tributável a operação subsequente do ciclo econômico;
13. A expressão “sobre as quais já tenha havido recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário”, empregue na parte final do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00 deve ser in-

terpretada não no *sentido factual* do recolhimento *concreto* aos cofres públicos da contribuição ao FUST, mas sim no *sentido jurídico* de sujeição à incidência *abstracta* da contribuição, de harmonia com as regras legais que disciplinam tal incidência;

14. É esta a única interpretação que obedece ao elemento racional da hermenêutica, consistente na eliminação do fenômeno da dupla tributação *na própria estrutura do tributo*, nada tendo a ver com questões casuísticas, respeitantes a saber se o tributo em causa foi ou não, em concreto, recolhido aos cofres públicos por uma certa empresa: o que importa não é o *recolhimento concreto*, mas a *incidência abstracta*;
15. Interpretação contrária, no sentido de entender que o parágrafo único do art. 6º se referiria a um casuismo concreto de cumprimento ou incumprimento de obrigação tributária, conduziria a resultados desconhecidos, irracionais e anti-isonômicos, e por conseguinte, à violação do princípio da certeza, segurança e igualdade, bem como dos demais princípios essenciais que governam a atuação da Administração Pública em geral, em matéria tributária e também em matéria de telecomunicações, a saber: os princípios da razoabilidade, da igualdade e da proporcionalidade;
16. A invocação da figura de solidariedade tributária em matéria de contribuição ao FUST é inadmissível e insubsistente, assentando em diversos equívocos jurídicos;
17. O instituto da solidariedade, quer ativa (pluralidade de credores), quer passiva (pluralidade de devedores) é um instituto *excepcional*, tanto no Direito Civil quanto no Direito Tributário;
18. O Código Tributário Nacional consagrou a figura da solidariedade passiva em matéria tributária, procedendo, porém, a uma distinção fundamental entre as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo: o contribuinte e o responsável;
19. A responsabilidade tributária e solidariedade tributária são figuras jurídicas distintas;

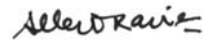
20. A *responsabilidade tributária* consiste sempre no efeito jurídico de uma *norma expressa*, a qual atribui a obrigação de pagamento do tributo a uma pessoa que, embora vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, não é o contribuinte;
21. Já a *solidariedade tributária* consiste na faculdade de exigir a *totalidade do tributo de qualquer dos diversos obrigados tributários*, sejam eles contribuintes e/ou responsáveis, bem como no *efeito liberatório* do pagamento do tributo efetuado por um deles em relação a todos perante o credor comum;
22. Por força da eficácia do CTN como *lei complementar*, cuja função é, entre outras, a de estabelecer *normas gerais* em matéria de legislação tributária, o art. 124 CTN não pode ser invocado para fundar a existência de solidariedade em relação a quem não é contribuinte de um determinado tributo sem expressa previsão de tal regime em lei;
23. Existe *solidariedade* apenas quando a obrigação de pagamento do tributo recai, *por efeito de previsão legal expressa*, sobre pessoa diversa do contribuinte e quando há *identidade do fato gerador*, fato este que é realizado simultaneamente por uma pluralidade de sujeitos passivos;
24. Enquanto o inciso I do art. 124 do CTN refere-se às relações entre “contribuintes”, ou seja, as pessoas que têm relação pessoal e direta com o fato gerador, o inciso II do art. 124 refere-se às relações entre “contribuintes” e “responsáveis”, ou seja, as pessoas às quais, não revestindo a condição de contribuinte, a lei atribui uma obrigação tributária;
25. Nem a responsabilidade nem a solidariedade se encontram previstas na Lei do FUST nem em qualquer outra lei;
26. Na prestação de serviços de telecomunicações a que alude o parágrafo único do art. 6º da Lei nº 9998/00, há duas *relações jurídicas independentes*, decorrentes de *fatos jurídicos distintos*: (i) a relação entre a prestadora de serviços intermediários e a prestadora de ser-

- viços finais; e (ii) a relação entre esta – que se utiliza do serviço previamente contratado – e seu cliente/usuário final;
27. A prestadora de insumos não faz parte da relação jurídica estabelecida entre a prestadora de serviços finais e o usuário, não ocorrendo o pressuposto da identidade do fato e, portanto, o “interesse comum”;
28. Também não há que se falar em “interesse comum” na relação jurídica entre a prestadora de serviços intermediários e a prestadora de serviços finais, em relação à qual revelam-se *interesses contrapostos*;
29. Assim, em virtude da inexistência do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador de obrigação principal”, a solidariedade entre a prestadora de serviços finais e a prestadora de insumos nem sequer poderia ser imposta por lei ordinária, com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN;
30. Também não pode invocar-se o inciso II do art. 124 do CTN para basear a existência de uma pretensa solidariedade entre prestadora de serviços finais e prestadora de serviços intermediários, pois tal solidariedade depende de expressa previsão legal;
31. Assim, é ilegal a invocação da figura da solidariedade tributária no que concerne às relações entre prestadoras de serviços finais e prestadoras de serviços intermediários;
32. A contribuição para o FUST não incide sobre as “transferências” recebidas pelas empresas prestadoras de serviços de telecomunicações de outras empresas prestadoras de serviços de telecomunicações a título de remuneração pela prestação de serviços intermediários ou instrumentais utilizados pelas segundas como insumo na prestação de serviços de telecomunicações a seus usuários finais;
33. A responsabilidade pelo recolhimento da contribuição ao FUST compete *exclusivamente* à prestadora de serviços finais, em virtude da isenção da empresa prestadora de serviços intermediários, isenção essa que, como se demonstrou, é condicional no seu tipo legal

abstrato, independentemente, por conseguinte, do efetivo recolhimento da contribuição pela prestadora de serviços finais.

É este o nosso parecer, s.m.j.

Rio de Janeiro, 2 de agosto de 2004



Alberto Xavier



Helena de Araújo Lopes Xavier