

DA CONSTITUCIONALIDADE DO REPASSE DA COBRANÇA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/COFINS PARA A CONTA DO USUÁRIO DO STFC*

Daniela Allam Giacomet* *

1. RESUMO

O objeto do presente trabalho é a apreciação do repasse financeiro, decorrente do pagamento das chamadas contribuições sociais, pelas empresas prestadoras dos serviços de telefonia fixa, as quais têm acrescido aos valores das tarifas pagas pelos usuários de tais serviços, em suas faturas mensais, os valores da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Pretende-se demonstrar a inconstitucionalidade e a ilegalidade de tal repasse, tanto em razão de argumentos de natureza tributária, acerca do regime jurídico dessas contribuições, sua disciplina, seus contribuintes, a extensão que a jurisprudência brasileira tem lhes dado, quanto em razão de questões de direito administrativo propriamente, envolvendo o tema das tarifas estabelecidas pelo órgão regulador competente para exercer o poder de polícia sobre tal serviço público.

Finalmente, a fim de se demonstrar a atualidade e importância do tema, foram trazidos os principais argumentos desenvolvidos em ações judiciais, interpostas justamente visando o questionamento de tal repasse, assim como as decisões até o momento proferidas pelo Poder Judiciário pátrio.

2. ABSTRACT

The subject of this study is to make a few considerations about the financial transference, due to the payment of the so called social contributions (contribuições sociais) by the firms of public telephony services, which have been adding to the tariffs payed by the users of this services, on their mensal invoices, the corresponding value of the contribution for the Social Integration Program (PIS) e for the social contribution for the finance or the Social Security (COFINS).

The intention is to demonstrate the inconstitutionality and the illegality of this transference, with tax law reasons, involving the juridical discipline of this contributions, and the extention that the brazilian Courts have been giving to them, as indeed

* Monografia final do II Curso de Especialização em Regulação de Telecomunicações.

** Procuradora do Estado. Especialista em Regulação em Telecomunicações pela Universidade de Brasília-UNB.

administrative law reasons, involving the theme of tariffs established by the federal agency responsible for the policy of this important public service.

Finally, with the goal of showing the current and the importance of this subject, there is some information about the judicial cases that question the *legality* of this financial transference, as about the decisions made, up to this moment, by the Courts, on that cases.

3. INTRODUÇÃO

O objeto do presente trabalho é a discussão acerca da constitucionalidade e da legalidade do repasse que vem sendo feito, pelas empresas de telefonia fixa aos usuários de seus serviços, das contribuições sociais destinadas à seguridade social, em especial a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), doravante denominadas contribuição para o PIS e COFINS.

O tema ora escolhido surgiu a partir de uma constatação, seguida de indagação, pertinente a qualquer usuário do Serviço Telefônico Fixo Comutado: o que fazem esses valores, cobrados a título de cobrança da COFINS e da contribuição ao PIS, na conta de telefone, já que o usuário desses serviços não é contribuinte ou responsável tributário por tais exações?

O interesse na abordagem do tema deve-se não somente em razão das palpitantes questões jurídicas que daí surgem, tanto em torno das figuras tributárias das contribuições sociais, quanto em torno da regulação, no tocante ao estabelecimento e controle das tarifas, que remuneram os concessionários dos serviços públicos pelo órgão regulador, mas principalmente porque atinge a grande maioria da população brasileira, que utiliza o serviço de telefonia fixa.

As empresas concessionárias dos serviços de telefonia fixa vêm, efetivamente, destacando as duas contribuições referidas nas contas telefônicas dos usuários, o que à primeira vista parece impróprio, já que esses não são sujeitos passivos ou sequer responsáveis tributários por tais exações.

De fato, **toda pessoa, física ou jurídica**, que se utiliza do serviço de telefonia fixa **está atualmente arcando com o pagamento dessas contribuições sociais**, conforme discriminado na própria fatura de usuário de serviços dessa natureza. Assim, paga-se mensalmente 3,0% (três por cento) a título de COFINS, e 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) a título de contribuição ao PIS, acrescidos ao final das tarifas dos serviços de telefonia fixa.

A fim de que se possa definir acerca da constitucionalidade/legalidade de tal repasse, algumas considerações devem ser feitas.

É imprescindível analisar, inicialmente, o regime jurídico das referidas contribuições sociais, seu fato gerador, contribuintes, possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a terceiro pelo pagamento e, principalmente, as conclusões do Supremo Tribunal Federal que consolidam a matéria.

Depois, a disciplina das tarifas que remuneram a prestação de serviços públicos sob a forma de concessão, em regime público, como é o caso do serviço de telefonia fixa – STFC. E em se tratando dessas tarifas, quais as possibilidades de modificação de seus valores em razão da incidência tributária.

Delimitadas as diretrizes tributárias e administrativas, segue-se a análise relativa à possibilidade de um repasse financeiro direto e destacado ao usuário final do serviço e, conseqüentemente, da própria conduta do órgão regulador, no caso a Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações – para a fiscalização da prestação desses serviços, a qual homologou valores tarifários sem incluir tais tributos, omitindo-se quanto à circunstância de as empresas destacarem elas próprias as parcelas tributárias nas contas telefônicas.

Finalmente, e para corroborar o impacto e o interesse prático da questão, será apreciada a recente manifestação do Ministério Público Federal, contestando o repasse desses valores de contribuições aos usuários, assim como as alegações das empresas para justificar a transferência do encargo tributário e as decisões preliminares exaradas pelo Poder Judiciário nessas ações.

Por fim, pretende-se concluir pela inconstitucionalidade e ilegalidade do repasse do referido encargo financeiro, da forma como vem sendo feito pelas empresas prestadoras do serviço de telefonia fixa.

4. ANÁLISE DO TEMA

Inicialmente, importante consolidar conceitos a respeito dos quais tratar-se-á ao longo do trabalho. Conceitos tributários acerca do tema: contribuições, contribuições sociais, e dentro dessas contribuições para a seguridade social, a contribuição para o PIS e a COFINS.

4.1 Contribuições do art. 149 da Constituição Federal

A doutrina nacional tradicional já se dedicou, em diversas ocasiões, a conceituar a figura das contribuições.

Geraldo Ataliba, sempre lembrado, estabelece que¹:

1 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4.ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1991, pp. 162 e 188.

“(pode-se definir) contribuição (ou tributo especial) juridicamente como ‘prestação devida: a) por aqueles que – por se acharem em uma determinada situação – recebem uma especial vantagem econômica, como efeito do desenvolvimento de uma atividade administrativa, em contraste com todas as outras pessoas a quem a mesma atividade aproveita; ou b) por aqueles que, em consequência de coisas que possuem, ou do exercício de uma indústria ou comércio, ou outra atividade, provocam uma despesa (especial) ou uma despesa maior da pessoa pública.”

Souto Maior Borges² buscara, inclusive, a definição etimológica, em artigo destinado a definir tais exações, conforme segue trecho:

*“3.1 Na sua significação originária, o termo ‘contribuição’ (do latim **contributio**, contribuir, formado de **cum+tribuere**) tem a mesma raiz etimológica de **tributum**, tributo ou **tributus**. A contribuição nomeava genericamente todos os encargos impostos pelo Estado para atender às suas despesas e tinha um sentido tão abrangente que incluía no seu âmbito até o imposto e a taxa. Aliás, o termo ‘contribuição’ tem sobre o seu subrogado histórico ‘tributo’ a vantagem de afastar e superar a denotação e conotação odiosas que esse último carrega sobre si mesmo como um peso imemorial.”*

Aproveitando-nos da idéia trazida pela definição acima, percebe-se que durante algum tempo discutiu-se a respeito da natureza jurídica e respectivo regime que deveria conferir-se às contribuições. Tal discordância ocorria em razão de se entender não ser suficiente somente o critério de estipulação do fato gerador como determinante da natureza de tais exações, constante no art. 4.º do Código Tributário Nacional que, à época de sua edição, estabelecia a classificação tributária tripartite (impostos, taxas e contribuições de melhoria – art. 5.º/CTN).

Todavia, após a Constituição Federal de 1988, tal discussão teve sua importância diminuída, em razão da atribuição, pelo próprio texto constitucional, do regime tributário às referidas contribuições, determinado não só em razão do fato gerador estipulado, mas principalmente com relação à finalidade de tais tributos.

Vale aqui trazer elucidação conclusiva da natureza tributária, feita por Octavio Campos Fischer³, em remissão à obra de Misabel Derzi, que dispõe:

“Veja-se, por exemplo, os argumentos elaborados por Misabel Derzi, os quais são suficientes para solucionar a presente controvérsia:

2 BORGES, Souto Maior. **Contribuições – caráter tributário**. In *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, n.º 34, p. 121.

3 FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 1999, p. 70.

‘Esse dispositivo (art. 149 da CF/88) usou da seguinte técnica para definitivamente encerrar a polêmica e deixar claro e insofismável o caráter tributário dessas contribuições: ao invés de simplesmente inseri-las no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente de que já se utilizara a Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda 1, de 1969, expediente que não foi suficiente e que não logrou êxito absoluto, como já referimos, a Constituição de 1988, no art. 149, manda de forma literal e expressa que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários – da legalidade, da irretroatividade (sic) – além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário.

E como se isso não bastasse, a Constituição nesse artigo remete o intérprete ao art. 195, encartado em outro Título da Constituição, denominado da Ordem Social, e lá no art. 195, inserido no Título da Ordem Social, remete, de novo, o intérprete, ao Sistema Tributário Nacional.’

E a Carta Magna de 1988 foi tão insistente, explica Misabel Derzi, porque quis espancar três vícios que até então vinham sendo cometidos. O primeiro, consistente em amesquinhar o conceito constitucional de tributo; o segundo, de interpretar de modo isolado uma norma constitucional; e o terceiro que se manifesta no mito da denominação.

Portanto, perante a nova ordem constitucional, não há como sustentar que as contribuições sociais não são tributos.”

Ademais disso, o Supremo Tribunal Federal, intérprete maior da Constituição Federal, corroborou a aplicação de tal regime tributário a tais exações, ao apreciar o caso referente às contribuições sociais sobre o lucro, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 146.733, o que constitui importante referencial para estabelecer-se a perspectiva obrigatoriamente tributária para a análise do tema contribuições. A ementa do referido precedente esclarece, literalmente:

“Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88.

– Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos artigos 1.º, 2.º e 3.º da Lei 7.689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais.

– Ao determinar, porém, o artigo 8.º da Lei 7.689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser

encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, 'a', da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela.

Recurso extraordinário conhecido com base na letra 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8.º da Lei 7.689/88." (grifos nossos)

(RE n.º 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, STF, Pleno, DJU: 06.11.92, p. 20.110)

Portanto, assim como a jurisprudência pátria, também a moderna doutrina nacional do direito tributário estabelece o critério da destinação, ou finalidade, para a fixação acerca da natureza da contribuição.

Essencial, aqui, é a lição do Professor Marco Aurélio Greco, o qual estabelece, em obra especializada sobre o assunto, a importância dada especialmente pela Constituição de 1988, ao critério da finalidade para caracterização das contribuições:

"Conforme reiteradamente afirmado, entendo que elemento essencial para a configuração das contribuições no regime constitucional de 1988 é a finalidade a que se destinam. Neste ponto, a CF-88 adotou um critério de validação finalística deste tipo de exigência, dando realce aos objetivos a serem atingidos, mais do que aos fatos geradores da sua exigência."

E continua, ainda, o prestigiado autor⁵:

"(...) O critério do artigo 4.º do CTN pode ser adequado para os impostos mas, para as contribuições é ao contrário. Para as contribuições, o destino da arrecadação é um elemento essencial à definição da figura. Se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência do pagamento é feita em solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade."

E qual a finalidade buscada pela Constituição, ao instituir tais contribuições? A resposta está no artigo 149, que determina que tais contribuições sirvam como instrumento de atuação da União nas áreas às quais faz referência (social, intervenção no domínio econômico e interesse das categorias profissionais). Eis a redação do referido artigo:

4 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 2000, p. 238.

5 *Op cit.*, pp. 239/240.

"Art. 149— 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, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Cabe-nos citar, aqui, a doutrina do Professor José Eduardo Soares de Mello⁶, o qual esclarece os três critérios estabelecidos pela Constituição Federal para a classificação das contribuições, em razão da finalidade atribuída:

"A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou parastatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público. Aqui se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições de intervenção do domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são três subespécies de contribuições."

Trazemos novamente a lição de Marco Aurélio Greco⁷:

"Por derradeiro, o artigo 149, ao tratar das contribuições, adota, igualmente, uma qualificação finalística para determinar a validade das leis instituidoras da figura."

Este dispositivo prevê expressamente que as contribuições correspondem ao 'instrumento de atuação' da União na área social, na área econômica e na área das categorias profissionais ou econômicas. Ora, não tem sentido conceber algo como um 'instrumento' em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objetivo, que vise. Daí o vernáculo definir instrumento como 'qualquer objeto considerado em sua função ou utilidade'. Algo só pode ser compreendido como instrumento desde que seja considerada a respectiva função ou utilidade. Vale dizer, o elemento finalidade."

Estabelece, além disso, o referido art. 149, a competência da União, exclusivamente, para a instituição das contribuições sociais, determinando, ainda, a aplicação de outros artigos constitucionais, instituidores de algumas características do regime tribu-

6 MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 1997, p. 64.

7 *Op. cit.*, p. 135.

tário para estas contribuições, referentes à instituição mediante lei complementar (art. 146, inciso III), princípio da legalidade em sentido estrito (art. 150, inciso I) e da anterioridade mitigada (art. 150, inciso III, e 195, § 6.º).

4.2 Contribuições Sociais

Dentre tais contribuições, genericamente consideradas, interessam ao objeto deste trabalho as contribuições sociais, destinadas ao financiamento da seguridade social, a cargo das pessoas jurídicas, cuja disciplina está no art. 195 da Constituição Federal. Estabelece tal artigo:

"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:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita e o faturamento; (...)"

Esclarecia Zelmo Denari⁸ a respeito de tais contribuições sociais:

"Contribuições sociais, portanto, são prestações pecuniárias compulsórias vinculadas ao custeio dos serviços de previdência ou assistência social, exercitados por entes administrativos descentralizados."

Traga-se também a doutrina de Ricardo Lobo Torres⁹, ao conceituar as contribuições sociais:

"A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa. A prestação estatal, como em todas as contribuições, é entregue uti universi, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social, parcelas constitutivas do conceito maior de seguridade (art. 195 da CF), assim como a educação e o auxílio desemprego."

8 DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. 2.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1991, p. 135.

9 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 6.ª edição, atualizada até a Emenda Constitucional n.º 21, de 1999, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 1999, p. 353.

Assim, pode-se concluir que tais contribuições classificam-se como sociais, por terem como finalidade o financiamento da seguridade social, mantida pela União, abrangidas tanto a previdência social quanto a assistência social e a saúde.

Há autores, ainda, que subdividem tais contribuições sociais em contribuições sociais gerais e contribuições sociais para a seguridade social (Misabel Derzi, Susy Gomes Hoffmann), a fim de caracterizar veementemente o critério finalístico diferenciador de tais exações, adotado pela Constituição Federal.

Importante frisar, ainda, a característica, constitucionalmente atribuída, de solidariedade social a tais exações, as quais devem ser pagas pelo conjunto da sociedade, que poderá vir a se beneficiar dos serviços sociais mantidos pela União, mediante essa fonte de custeio.

Os fatos geradores eleitos constitucionalmente para a incidência dessas contribuições, conforme estipulado pelo referido art. 195, são a folha de salários, o faturamento, a receita e o lucro, sendo contribuintes de tais tributos os empregadores, empresas ou entidades a eles equiparados pela lei.

No presente estudo, passaremos a analisar mais detidamente as contribuições sociais que atualmente têm sido cobradas destacadamente, na conta do usuário, pelas empresas prestadoras de telefonia fixa, quais sejam, a contribuição para o PIS e a COFINS.

4.2.1 Contribuições sociais cujo repasse está em discussão: COFINS e PIS - Fato gerador e contribuintes

Inicialmente, quanto à contribuição ao Programa de Integração Social, há que se dizer que o mesmo foi instituído pela Lei Complementar n.º 7/70, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Constituiu-se um fundo, o qual recebia contribuições das empresas, com base no faturamento por elas expedido. Unificou-se tal Programa ao Pasep, através da Lei Complementar n.º 26/75, e atualmente a contribuição está regida pela Lei n.º 9.715/98, a qual estabelece como sua forma de apuração o seguinte:

"Art. 2.º – A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês; (...)" (grifos nossos)

Em seu artigo 3.º, a referida Lei n.º 9.715/98 dá o conceito de faturamento, estabelecendo que:

“Art. 3.º – Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.” (grifos nossos)

Quanto à COFINS, sua disciplina veio estabelecida pela Lei Complementar n.º 70/91, a qual determina os seus contribuintes e fato gerador, conforme a seguir:

“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.

Art. 2.º – A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.” (grifos nossos)

Há que se considerar, ainda, que a Lei n.º 9.718/98 estabeleceu, a respeito da base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS, o seguinte:

“Art. 2.º – As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3.º – O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.” (grifos nossos)

Portanto, veemente a definição de que o fato gerador de ambas as contribuições é o faturamento da pessoa jurídica, entendido esse como receita bruta auferida.

Discorre sobre o conceito com infinita clareza o jurista Marco Aurélio Greco¹⁰, em obra pertinente à questão da substituição tributária, estabelecendo tal conceituação justamente para determinar o não cabimento da substituição referida em se tratando de contribuições sociais. Transcreve-se o seguinte trecho:

10 GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. 2.ª edição, revista e ampliada, São Paulo, Malheiros Editores, 2001, p. 191.

“Este faturamento/receita bruta decorrerá de operações com mercadorias ou prestações de serviços, porém as próprias operações ou prestações não correspondem às realidades qualificadas pela Constituição, e pela própria legislação, para o fim de definir a respectiva incidência. Relevantes são a receita e/ou o faturamento, eventos ligados à pessoa, e não às coisas objeto de negociação, nem às operações em si. De fato, operação é negócio jurídico que se reporta à coisa, enquanto faturamento/receita diz respeito às pessoas.

(...)

Enquanto, por exemplo, o ICMS é tipicamente um imposto que leva em consideração a realização de negócios jurídicos ou operações, vistas sob a perspectiva de seu encadeamento sucessivo num ciclo econômico (daí afirmar-se que o ICMS tem por pressuposto de fato este ciclo), PIS e COFINS incidem em função da receita/faturamento obtido em decorrência de determinadas atividades, operações ou negócios. Receita/faturamento é realidade distinta de negócio jurídico (operação) do qual ela decorra. Os negócios podem estar encadeados num ciclo; a receita/faturamento é realidade exclusiva da pessoa jurídica isoladamente considerada; não está num ‘ciclo’, nem se desdobra em etapas. O pressuposto de fato de PIS e COFINS é algo que se volta única e exclusivamente à pessoa jurídica que aufere a receita/faturamento.

Aliás, a diferença entre faturamento/receita bruta e operações relativas à circulação foi mais de uma vez apontada pela doutrina e pela jurisprudência.”

Pode-se utilizar o mesmo raciocínio para delimitar-se que o contribuinte de tais exações será, necessariamente, a pessoa jurídica que fatura, que aufere receita, o que em nada coincide com o usuário dos serviços de telefonia, atualmente onerado com o pagamento dessas contribuições, por meio de mero destaque em conta telefônica.

Assim, pode-se dizer que a imputação da substituição de fato da empresa pagante de contribuição ao PIS e COFINS pelo usuário não encontra respaldo na disciplina legal referente a tais contribuições.

4.3 Contribuições sociais e serviços de telecomunicações – A alegada imunidade dos prestadores dos serviços de telecomunicações para pagamento das contribuições sociais

Durante algum tempo, as empresas prestadoras dos serviços de telecomunicações buscaram alternativas jurídicas que justificassem o não pagamento das contribuições sociais por tais empresas.

A doutrina nacional buscou, então, para tanto, argumentos, tendo sido o principal apontado a vedação, estipulada no art. 155, § 3.º, da Constituição, de incidência de qualquer outra exação tributária sobre as operações que elenca, dentre as quais estão as referentes aos serviços de telecomunicações. Reza o referido parágrafo do artigo, *verbis* :

“§ 3.º – À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

Assim, renomados juristas saíram em defesa da apontada imunidade tributária das empresas de telecomunicações, assim como daquelas cujos outros serviços também se encontravam abrangidos pela regra do artigo supracitado, o que serviu de base para milhares de ações individuais nas quais essas empresas buscavam o não pagamento das contribuições sociais.

Todavia, tal celeuma chegou ao fim, ao menos judicialmente, face o julgamento recente, pelo Supremo Tribunal Federal, que, interpretando sistematicamente os dispositivos constitucionais aplicáveis, determinou a inocorrência da apontada imunidade. Além disso, tal julgamento possui extrema importância, porque define conceitos constitucionalmente estabelecidos do que sejam **operações e faturamento**, no tocante aos serviços de telecomunicações, com fins de incidência tributária.

4.3.1 A posição do STF – Diferenciação conceitual entre operações e faturamento

Concluído recentemente o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, dos recursos em que se discutia a legitimidade da cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, julgamento realizado conjuntamente no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 205.355-DF, Recurso Extraordinário n.º 227.832-PR, Recurso Extraordinário n.º 230.337-RN, Recurso Extraordinário n.º 233.807-RN, Relator de todos esses casos o Ministro Carlos Velloso, entendeu o Supremo ser cabível a cobrança de tais contribuições.

Isso porque o Tribunal interpretou que a imunidade prevista no § 3.º do art. 155 da CF/88 – que, à exceção do ICMS e dos impostos de importação e exportação, determina que nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País – não impede a cobrança das referidas contribuições sobre o faturamento das empresas que realizem essas atividades, tendo em vista o disposto no art. 195, *caput*, da CF, que prevê o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta. É a aplicação, *in concreto*, do já mencionado princípio da solidariedade social, determinante para a caracterização das contribuições sociais.

Restaram vencidos, todavia, os Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio e Sydney Sanches, por entenderem que a vedação contida no § 3.º do art. 155 da CF abrange as contribuições representadas pela COFINS, PIS e FINSOCIAL.

O referido acórdão, ainda não publicado, teve sua ementa de julgamento assim enunciada:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA e EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., art. 155, § 3.º Lei Complementar n.º 70, de 1991.

I – Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3.º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2.ª T., RTJ 162/1.075.

II – R.E. conhecido e provido.”

O argumento apresentado pela União Federal, entidade arrecadadora das referidas contribuições, era de que a imunidade prevista no referido dispositivo constitucional (art. 155, § 3.º) restringe-se às **operações** relativas a combustíveis, enquanto que a COFINS incide sobre o **faturamento**, ocorrendo, por conseguinte, diversidade de fatos geradores.

Vale trazer à colação trechos do voto do Ministro Carlos Velloso, que demonstram o posicionamento do Supremo com relação a tais conceitos.

Inicialmente, o Ministro fez referência a julgado anterior, no qual decidia-se sobre a possibilidade de incidência da contribuição para o PIS, incidente também sobre o faturamento, para as empresas de telecomunicações e outras empresas. É nesta parte que se traçam as considerações a respeito da incidência de contribuições sobre faturamento, o que difere de operações relativas a um serviço prestado. Eis parte do voto do Relator:

“No julgamento do RE 144.971-DF, de que fui relator e no qual se discutiu matéria idêntica, decidi a 2.ª Turma:

(...)

‘Em verdade, a incidência do PIS dá-se sobre o faturamento, que, por constituir resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadoria, venda de serviços, venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços, etc.), distingue-se das operações que constituem hipótese de incidência do imposto único sobre combustíveis.

Não estaria afastada, de conseguinte, a incidência do PIS.

E não estaria afastada essa incidência, ademais, em razão do seguinte: ao CTN coube a definição das operações que consubstanciam hipótese de incidência do imposto único, ficou dito linhas acima, por força, mesmo, de comando constitucional (C.F., art. 18, § 1.º). Fazendo-o, como de fato o fez (CTN, art. 74, e incisos), o CTN, ao elencar as contribuições sociais (art. 217 e incisos), sem esgotá-las, deixou expresso que a disposição inscrita no art. 74, § 2.º, não excluiria a incidência e a exigibilidade de tais contribuições. Dá-se, com tal disposição, confirmação do entendimento no sentido de que a hipótese de incidência do PIS – o faturamento – entendida em sentido específico, distingue-se das operações que constituem fato gerador do imposto único, à luz do CTN, artigo 74.

(...)

Destarte, é legítima, sob o pálio da CF/67, a incidência do PIS, não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, IX).

Examino, agora, a segunda questão: a não incidência do PIS, sob o pálio da CF/88, tendo em vista o disposto no § 3.º do art. 155, CF/88.

(...)

Nada seria preciso acrescentar à lúcida fundamentação acima transcrita. Registro, entretanto, que os fundamentos postos na primeira parte deste voto, para o fim de reconhecer a legitimidade constitucional do PIS, sob a Constituição de 1967, no ponto em que examina fatos geradores do PIS e do imposto único, são aplicáveis aqui: o fato gerador do PIS não se identifica com o fato gerador do ICMS, tampouco a hipótese de incidência do PIS se constitui, conforme vimos, em operações relativas a minerais, de forma específica, mas sobre o faturamento, que é abrangente de inúmeras operações.' (...)" (grifos nossos)

Portanto, interpretados os conceitos constitucionalmente estabelecidos para **operações**, cujo esquadramento está na legislação do imposto atualmente incidente, de competência estadual, usualmente denominado ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, inciso II), e de **faturamento**, referente ao conjunto de operações perpetradas.

Assim, sendo absolutamente diferentes tais conceitos, há que se dizer que a imunidade, prevista no art. 155, § 3.º, referente a operações relativas aos serviços de telecomunicações, é relativa apenas aos tributos que possuem tais operações como fato gerador, mas não diz respeito às contribuições sociais, cujo fato gerador seja o faturamento das empresas.

Comentando tal julgamento, o jurista Marco Aurélio Greco¹¹ escreveu:

"Com efeito, no passado pretendeu-se sustentar que a noção de operação abrangeria a receita ou faturamento dela decorrente. É um dos aspectos do que se discutiu a propósito da imunidade contemplada nos § 3.º do art. 155 da CF de 1988. Ao julgar esta matéria, o STF, dentre outras razões, afastou a equiparação entre faturamento e operação e entendeu que 'faturamento' corresponde a fenômeno global."

Simplificadamente, esclareceu-se que operação é diferente de faturamento, mesmo que sejam relativos contabilmente ao mesmo serviço. A explicitação desse raciocínio faz-se, aqui, reiteradamente, para que mais à frente possamos dele fazer uso.

4.4 A incidência dos chamados tributos diretos e indiretos na tarifa

A distinção referente à classificação dos tributos em diretos e indiretos encontra respaldo na própria Constituição.

Assim, a Lei Maior assegura o direito do consumidor de ser informado acerca do *quantum* referente a tributos, especialmente com relação aos impostos, conforme estabelecido no art. 150, § 5.º, da Constituição Federal. Tal preceito tem a seguinte redação:

"§ 5.º – A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços."

O que se pretendeu, com tal dispositivo, fora justamente a discriminação dos chamados impostos indiretos, incidentes sobre as operações com bens e serviços, e que acabam tendo seus valores repassados nos preços.

Consideram-se como impostos indiretos, no atual sistema tributário, o IPI (imposto sobre produtos industrializados), o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e o ISS (imposto sobre serviços). Tais impostos recebem essa denominação porque existe um repasse do valor do tributo no preço da mercadoria ou serviço, o que faz com que quem acabe arcando com o tributo seja o consumidor final, e não o contribuinte estabelecido pela legislação. Buscamos aqui, para esclarecer tal definição, a lição de Regina Helena Costa¹², em artigo no qual elucida a relação tributária e do consumidor, tratando o conceito de imposto indireto da seguinte forma:

"(...) São denominados impostos indiretos por parte da doutrina, porque, neles, o contribuinte de jure – industrial, produtor, comerciante, presta-

¹¹ *Op. cit.*, p. 193.

¹² COSTA, Regina Helena. A tributação e o consumidor. In *Revista de Direito do Consumidor*, n.º 21, janeiro/março 1997, p. 98.

dor de serviços – repassa o impacto tributário para o contribuinte de fato, evento conhecido como repercussão tributária.”

Há autores, todavia, que consideram tal conceituação de imposto indireto e direto como inapropriada ao Direito, considerando tais conceitos pertinentes ao aspecto econômico do fenômeno, qual seja, a transferência do ônus financeiro decorrente do imposto. Alinhamo-nos com Regina Helena Costa, que considera relevante tal consideração para o Direito, tanto em razão do art. 150, § 3.º, quanto pelo próprio conceito de capacidade contributiva, que é implícito à questão da legalidade ou constitucionalidade do repasse tributário. Estabelece tal autora, no texto já referido¹³:

“A classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada, por muitos, irrelevante para o Direito, visto que sedimentada num fenômeno puramente econômico, qual seja a transferência do ônus financeiro decorrente da incidência do imposto.

Discordando de tal entendimento, já tivemos oportunidade de salientar que, face à atuação do princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1.º, da CF, aplicável também em relação à imposição indireta, a distinção tem relevância jurídica, pois é nítida a preocupação da Lei Maior com a capacidade contributiva do consumidor.”

Também o jurista Ives Gandra da Silva Martins já enunciava a importância da conceituação dos tributos em diretos e indiretos, em artigo referente justamente à incidência tributária sobre as tarifas remuneradoras da prestação de serviços públicos. Vale trazer, aqui, trecho de seu artigo, no qual faz a distinção conceitual apontada¹⁴:

“Os tributos circulatorios indiretos ou reais são aqueles adicionados ao preço de bens, mercadorias ou serviços, razão pela qual seu impacto é automático. Basta demonstrar que um tributo incidente sobre uma operação circulatoria de bens ou serviços foi elevado de 2% para 3%, e já se sabe que aquele preço restará majorado em 1%.

O mesmo não ocorre, com esta simplicidade, em relação aos tributos diretos ou pessoais, como o imposto sobre a renda (expressamente afastado) ou aqueles reais, não diretamente vinculados às operações circulatorias.”

O mesmo autor expressa tal classificação em outra obra¹⁵, cujo trecho transcrevemos a seguir:

¹³ *Op. cit.*, p. 98.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Regime jurídico dos Contratos para Fornecimento de Energia Elétrica com Agência Reguladora do Setor*. In *Boletim de Direito Administrativo*, volume 17, número 5, maio/2001, p. 340.

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, volume 6, tomo I, São Paulo, Editora Saraiva, 1990, p. 60.

“John Due faz menção, na teoria econômica, à grande divisão dos tributos em diretos e indiretos. Apesar da crítica dos que consideram tal divisão pouco científica, esta é universalmente aceita no campo das finanças públicas e por muitos doutrinadores estrangeiros (a quase totalidade) e brasileiros (expressiva maioria).

À nitidez, os tributos indiretos não têm caráter pessoal. O ICM, o IPI são tributos indiretos, pagando-os no mesmo nível o rico e o pobre, por ocasião da aquisição dos bens sobre os quais incidem os tributos. Os tributos diretos, como os impostos sobre o patrimônio e a renda, têm caráter pessoal, visto que recaem sobre a renda ou sobre o patrimônio dos contribuintes.”

A jurisprudência pátria também tem adotado o critério da classificação dos tributos em diretos e indiretos, com fins de determinar justamente a possibilidade de sua repercussão ou não para o usuário do serviço ou adquirente do bem em questão.

Nesse sentido, jurisprudência reiterada do Superior Tribunal de Justiça, cujo primeiro precedente de peso a respeito foi o julgamento proferido pela Primeira Seção, quando em análise os Embargos de Divergência n.º 168.469/SP, Relator para o acórdão o Ministro José Delgado. Tal caso fazia referência à possibilidade de repetição de indébito tributário de contribuições sociais, em especial a prevista na Lei n.º 7.787/89, com redação dada pela Lei n.º 8.212/91, incidente sobre folha de salários, face à redação do art. 166 do Código Tributário Nacional, que determina que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência de encargo financeiro, somente pode ser feita a quem provar ter assumido tal encargo.

Ao julgar esse caso, a Seção entendeu que os tributos que comportam a transferência de seu encargo financeiro são somente aqueles em que a própria lei que os institui admite tal transferência. E, com relação à **contribuição social** (chamada pelo acórdão de contribuição previdenciária), justamente por possuir **natureza direta, não é possível tal transferência financeira do encargo tributário**, pelo seu contribuinte de direito, a terceiros. Vale a pena trazer a transcrição da ementa de tão importante julgamento:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3.º, I, DA LEI N.º 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI N.º 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. LEIS N.º 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei n.º 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

2. *Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.*

3. *Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do Código Tributário Nacional, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.*

4. *Na verdade, o art. 166, do CTN, contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.*

5. *A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.*

6. *Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.*

7. *A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.*

8. *Embargos de Divergência rejeitados.*" (grifos nossos)

Pacificado, portanto, o entendimento de que contribuição social não é tributo indireto, não admitindo, por isso, seu repasse financeiro, transferência econômica ou qualquer outro nome que se queira dar ao fato de obrigar o contribuinte de direito um terceiro a arcar com o custo referente ao pagamento dessa exação. Trazemos trecho do

voto do Ministro Relator do referido acórdão, baseado no qual pode-se fazer tal afirmação:

"Face a tais considerações, resta investigar, no caso concreto em julgamento, primeiramente, se a contribuição previdenciária em questão, (...), comporta, por sua natureza, transferência explícita do respectivo encargo financeiro a terceiros, isto é, se, conforme definido pela ciência das Finanças, tal contribuição é tributo indireto, 'nos quais a pessoa do obrigado perante o poder tributante é uma e a pessoa que suporta efetivamente a carga tributária é outra', conforme definição de Fábio Fanucchi, in Curso de Direito Tributário, Vol. I, pág. 393, 3.^a ed., Editora Resenha Tributária – MEC, 1975.

O meu entender a respeito é que a contribuição previdenciária ora examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito.

A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

(...)

'Filio-me, também, ao doutrinado por Marco Aurélio Greco, in 'Repetição de Indébito Tributário – o IOF sobre Operações de Câmbio ou Importação de Bens', citado por Lindemberg da Mota Silveira, pág. 77, Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 8, Editora Resenha Tributária, no sentido de que:

'1. Nem todos os tributos, por sua própria natureza, comportam transferência do respectivo encargo financeiro.

(...)

5. *Comportam transferência:*

5.1. tributos cujo fato gerador envolva uma dualidade de sujeitos, ou seja, o fato gerador é uma operação, e

5.2. cujo contribuinte é pessoa que impulsiona o ciclo econômico podendo transferir o encargo para o outro partícipe do mesmo fato gerador'."

Necessário trazer trecho em que o Ministro Relator trata justamente do repasse efetuado diretamente no valor de venda da mercadoria, como ocorrente no caso aqui tratado, com a diferença de ser pertinente a serviços de telecomunicações. Estabelece o referido trecho:

"(...) a contribuição previdenciária discutida, além de ter sua cobrança declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, não tem roupage de tributo indireto, portanto, sem capacidade do seu valor ser incluído, expressamente, no preço da venda dos bens comercializados pela empresa autora." (grifos nossos)

Outro precedente importante foi o julgamento proferido, também pelo Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Turma, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 327.245, Relator também o Ministro José Delgado. Nesse caso, estabelecida justamente a natureza de tributo indireto do atual ICMS, o que possibilita o seu repasse ao usuário de serviços, enquanto caracteriza a contribuição social como tributo direto. Eis a ementa do julgado, que por si só já explicita tais questões:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166, DO CTN. ILEGITIMIDADE ATIVA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. OMISSÃO NO TRIBUNAL A QUO NÃO SANADA POR EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ADUÇÃO DE VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS LEGAIS AUSENTES NA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULA N.º 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO.

- 1. Agravo Regimental contra decisão que negou seguimento ao recurso especial ofertado pela agravante.*
- 2. Acórdão a quo que, por maioria de votos, julgou procedente pedido declaratório formulado pela empresa autora para afastar a exigibilidade da diferença de 1% decorrente do aumento da alíquota do ICMS de 17% para 18%, afastando, contudo, o pleito de repetição de indébito.*
- 3. Ausência do necessário prequestionamento. Dispositivos legais indicados como afrontados não abordados, em nenhum momento, no âmbito do voto-condutor do aresto hostilizado.*
- 4. Estabelece a Súmula n.º 211/STJ: 'Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo.'*

5. Não se conhece de recurso especial fincado no art. 105, III, 'a', da CF/88, quando a alegada divergência não é devida e convenientemente demonstrada, nos moldes em que exigida pelo parágrafo único, do artigo 541, do CPC, c/c o art. 255 e seus §§, do RISTJ.

6. A respeito da repercussão, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 10.11.1999, julgando os Embargos de Divergência n.º 168.469/SP, nos quais fui designado relator para o acórdão, pacificou o posicionamento de que ela não pode ser exigida nos casos de repetição ou compensação de contribuições, tributo considerado direto, especialmente, quando a lei que impunha a sua cobrança foi julgada inconstitucional.

7. Da mesma forma, a referida Seção desta Corte, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher a tese de que o art. 66, da Lei n.º 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via autolancamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

8. Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

9. Somente em casos assim aplica-se a regra do art. 166, do CTN, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, o repasse.

10. O art. 166, do CTN, contém referência clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse terceiro conceda autorização para a repetição.

11. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (con-

tribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.

12. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, ocorre na exigência do pagamento do imposto do ICMS.

13. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência da repercussão.

14. Ilegitimidade ativa ad causam da empresa recorrente configurada.

15. Agravo regimental improvido." (grifos nossos)

Tais considerações fazemos em virtude de entendermos, em face da referida classificação, somente ser cabível, lícito, autorizado por lei e pelos contratos que regem a prestação dos serviços de telecomunicações, em especial, do referente ao STFC, o repasse dos tributos indiretos, quais sejam, efetivamente incidentes sobre as operações relativas à prestação dos serviços, e não de toda e qualquer exação tributária a cargo dos prestadores de serviços. Se assim não fosse, a existência de todo o arcabouço legal e da doutrina referente às regras de responsabilidade tributária seria inócua.

E entenda-se aqui repasse como valor cobrado além tarifa. Nada impede que o prestador do serviço traga a carga tributária incidente como fator de composição de custos do serviço, possibilitando o controle desses valores pelo próprio órgão regulador, assim como pela sociedade. A questão é o estabelecimento *a posteriori* de obrigatoriedade de pagamento de carga tributária, pelo usuário do serviço público, de encargos tributários que nada se relacionam com a prestação em si do serviço – ou, como estabelecido pela Constituição, e referendado pela doutrina, com as **operações** relacionadas à prestação dos serviços. Afora tais operações, que determinam a incidência de tributos indiretos, cujo repasse financeiro é autorizado, a repercussão tributária para o consumidor final, também dos tributos diretos, como é o caso das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das empresas, não possui amparo legal ou contratual, como já analisado.

Para dar vigor a tal raciocínio, vale a pena citar, ainda, julgado do Supremo Tribunal Federal, o qual, ao apreciar caso referente a formação de preço de produtos tabelados, ocorrência à época do julgamento bastante comum, entendeu ser incabível a transferência tributária para o consumidor final de tributos incidentes sobre o referido produto tabelado.

Pode-se trazer tal raciocínio, estabelecido na referida decisão, para os dias de hoje, entendendo-se que no caso de tarifas decorrentes da prestação de um serviço

público, cujo valor é também estabelecido pelo poder público, não cabe a transferência tributária, dos tributos pagos pelo prestador de serviços, para o consumidor final, em valores além-tarifa.

Tal precedente foi exarado no julgamento dos Embargos no Recurso Extraordinário n.º 89.463-2, Relator o Ministro Carlos Madeira, Tribunal Pleno, acórdão publicado no DJU de 17.10.86, página 19.633. Estabelece a ementa desse julgado, na parte que nos interessa:

"REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO. PRODUTOS TABELADOS.

(...)

II – Nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado ao consumidor final. (...)"

Assim, fazendo-se uma analogia entre tabelamento de mercadorias e tarifas decorrentes da prestação de serviços públicos, fixadas também pelo poder público, pode-se dizer não ser possível o repasse de tributos, que não aqueles que já deveriam constar dos próprios custos do serviço.

Tal raciocínio é ainda mais austero do que o por nós apresentado, entendendo que sequer os tributos referentes à própria operação tributada, como no caso dos serviços de telefonia fixa, o ICMS, poderiam ser repassados ao consumidor final, devendo constar da própria planilha de custos, homologada pelo poder público, tais encargos tributários, para ensejar o pagamento pelo usuário.

Vale trazer trecho do voto do Ministro Relator que corrobora tal afirmativa:

"Certo é que a trasladação se mede pela margem corrente de lucro, no regime de concorrência. Se o produto é tabelado – como é o caso dos tratores –, e o preço é predeterminado pelo Poder Público, estabelece-se o controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica de repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há, assim uma pré-eliminação da transferência desses tributos no preço ao consumidor final." (grifos nossos)

Percebe-se, assim, que a única forma de repasse desses valores seria sua inclusão nos custos do serviço prestado, de forma que fosse incluído quando da determinação da tarifa pelo órgão competente. Essa postura não foi, todavia, no caso objeto do presente estudo, adotada nem pelo órgão regulador, por não ter incluído nos custos dos serviços os valores referentes às contribuições sociais, tributos diretos, como pode-se concluir, nem pelas prestadoras dos serviços, que simplesmente adicionaram os valores das contribuições às tarifas homologadas, repassando o encargo de seu pagamento para os usuários.

4.5 Tarifas

Abstemo-nos, aqui, de trazer a antiga discussão doutrinária a respeito da diferenciação dos conceitos de taxa e tarifa, para remuneração do serviço público, inclusive pela não previsão da tarifa no art. 145, da Constituição Federal, que prevê as espécies tributárias, assim como pela ausência das características que incluam as tarifas nas espécies tributárias ali admitidas.

Partindo-se, assim, do entendimento da maioria da doutrina que estabelece ser a tarifa a remuneração do serviço prestado pelo Estado, de caráter não privativo, o que permite, inclusive, sua delegação ao particular, passemos a um detalhamento do conceito.

O administrativista José Cretella Júnior¹⁶ é quem melhor diseca o conceito de tarifa. Ele estabelece que o conceito possui dois aspectos, o primeiro, pertinente à própria fixação do seu valor pelo poder público, e o segundo referente à sua concretização, quando o usuário utiliza-se dos serviços, e paga os valores correspondentes a tal utilização. Assim, como conceito inicial o jurista estabelece que:

“Definimos, pois a tarifa, primeiro como ‘a quantia, em dinheiro, que os usuários são obrigados a pagar à empresa concessionária quando se utilizam do serviço público’, e depois, como a ‘determinação administrativa dessa quantia pelo poder público’. Tem assim a tarifa dois sentidos que refletem dois momentos; o da fixação tarifária – tarifa in potentia – e o da sua concretização (tarifa in actu), no instante em que o usuário paga o quantum, em retribuição ao benefício que lhe proporciona o concessionário do serviço.”

A tarifa acaba sendo, na prática, um valor-teto estipulado pelo poder concedente, sendo proibida a elevação tarifária, além deste teto, pelo concessionário.

É de se esclarecer, ainda, que é desse valor estabelecido pelo poder concedente que o concessionário retira a remuneração dos seus serviços, em não havendo a autorização para a auferição de receitas alternativas, por exemplo. Daí a característica, apontada por Cretella, da tarifa, tanto como instrumento de regulação de preços pelo poder público, quanto de remuneração da iniciativa privada. Vale transcrição desse conceito do administrativista:

“Desempenha, pois, a tarifa duas funções: nas relações entre concessionário e público, a de regular o preço das prestações do serviço, nas relações entre concessionário e concedente, a de regular os termos em que aquele consente a este, a remuneração da sua iniciativa e dos seus capitais”¹⁷.

16 CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*, 14.^a edição revista e atualizada, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1995, pp. 377/383.

17 *Op. cit.*, p. 381.

Também Maria Sylvia Zanella di Pietro¹⁸ ressalva a importância da tarifa, inclusive como instrumento de caracterização da própria concessão, remunerada mediante sua cobrança. Transcrevemos:

“A respeito dessa última hipótese, cabe observar que a remuneração paga pelo usuário é uma idéia inerente ao instituto da concessão em sua forma original, constituindo a própria razão de ser dessa forma de gestão do serviço público, já que permite ao poder público prestar serviços de grande porte sem precisar recorrer aos cofres públicos.”

Estabelece, ainda, Cretella Júnior que, justamente em razão de sua importância, a tarifa deve constar de cláusula contratual.

Finalmente, há que se esclarecer que, no que diz respeito ao tema tratado aqui, os tributos devem compor os custos que formam a tarifa, a fim de que seja assegurado o custeio dos serviços prestados. Tal inclusão como custos de tarifação é defendida tanto pela doutrina como estabelecida legalmente, assim como via contratos de concessão.

Para comprovar tal posição, citamos lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto¹⁹, o qual estabelece a necessidade da inclusão de valores tributários para a formação dos custos do serviço:

“(...) No custeio do serviço, estarão as despesas de operação e conservação, impostos e taxas (que poderão ser isentados) e as de renovação do aparelhamento; (...)”

Também Cretella Júnior²⁰ atribui os encargos tributários incidentes sobre a prestação do serviço como despesa, necessária sua inclusão no custeio da tarifa, *verbis*:

“Levando-se em conta esse critério, é preciso atentar para as despesas de operações, impostos e taxas, com exclusão das taxas de benefício, para as reservas de depreciação e para a remuneração do capital.” (grifos nossos)

Da mesma forma, o aparato legal que dispõe sobre o assunto, em especial a Lei de Concessões (Lei n.º 8.987/95) que dispõe, em seu art. 9.º, § 3.º, na forma da teoria do fato do príncipe, estabelecendo a necessidade da revisão da tarifa pelo surgimento, aumento, desaparecimento ou diminuição de um tributo. Vale trazer, aqui, a lição de

18 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*, 3.^a edição, São Paulo, Editora Atlas, 1999, p. 102.

19 MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*, 11.^a edição revista e atualizada, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1997, p. 337.

20 *Op. cit.*, p. 382.

João Carlos Lopes de Souza²¹, em obra coordenada por Odete Medauar, o qual, citando o comentarista da referida lei, Raul Armando Mendes, conceitua fato do príncipe e ainda elucida a redação do dispositivo legal, *verbis*:

“Fato do Príncipe caracteriza-se pela determinação geral, imprevista ou imprevisível, positiva ou negativa, da Administração, que onere pesada ou substancialmente a execução do contrato.

Tributo é gênero de que são espécies o imposto e a taxa. Encargos *in casu* são os ônus que recaem sobre o contrato. Os tributos ou encargos criados, alterados ou extintos depois da assinatura do contrato, de comprovada repercussão nos preços dos contratos, implicarão a revisão destes, para acrescer o que desfalcou ao contratado ou reembolsar a Administração do que sobrou àquele, conforme o caso.”

(Raul Armando Mendes, *in Comentários ao Estatuto das Licitações e Contratos Administrativos*, 2.^a ed., Saraiva, 1991, pp. 182-176)

Comentando a referida lei, também Luiz Alberto Blanchet²² aponta a variação tributária como razão para pleito de modificação tarifária:

“São motivos comuns de revisão da tarifa, além da criação de novos tributos ou alteração de sua alíquota, (...)”

Finalmente, Mariense Escobar²³, ao comentar as disposições do próprio contrato de concessão para a prestação do STFC, determina como fator determinante da revisão tarifária a mudança dos encargos tributários, *verbis*:

“Conforme preceitua a Lei Geral de Telecomunicações, os mecanismos para revisão e reajuste de tarifas são previstos nos contratos de concessão, observando-se, no que couber, a legislação específica. Em vista disso, o contrato de concessão do STFC Local prevê, no capítulo dedicado à proteção da situação econômica da concessionária e à revisão das tarifas, primeiramente, que constitui pressuposto básico da concessão a preservação, em regime de competição, da justa equivalência entre a prestação do serviço e a sua remuneração. Trata-se da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Em seguida, que caberá revisão das tarifas integrantes do Plano Básico do serviço, em favor das concessionárias ou dos usuários, diante de uma das seguintes situações específicas: (...) II – alteração na ordem tributária que implique alteração dos custos operacional ou administrativos da concessionária, aumentando ou reduzindo sua lucratividade potencial; (...)” (grifos nossos).

21 *Op. cit.*, p. 103.

22 *Op. cit.*, p. 129.

23 ESCOBAR, João Carlos Mariense. *O novo direito de telecomunicações*. 1.^a edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 1999, p. 115.

Assim, procurou-se delimitar que a incidência tributária sobre os serviços concedidos faz parte da composição de custos tarifários, regra que possibilita, inclusive, o pleito de revisão tarifária.

Dessa forma, possível a inclusão de valores tributários quando da apresentação de custos do serviço, pela concessionária, para homologação, e justificando os valores tarifários a serem cobrados.

4.6 O reajuste e a revisão tarifários

Qualquer definição a respeito de tarifa traz a necessidade prévia de se tratar da noção de equilíbrio econômico-financeiro dos contratos referentes à concessão de serviço público.

Conforme abalizada doutrina do direito administrativo nacional, equilíbrio econômico-financeiro (ou equação econômico-financeira) é “a relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro lado, pela compensação econômica que lhe corresponderá”²⁴. O mesmo autor Celso Antonio Bandeira de Mello, citando Hely Lopes Meirelles²⁵, outro administrativista de peso, esclarece, ainda:

“o contrato administrativo, por parte da Administração destina-se ao atendimento das necessidades públicas, mas, por parte do particular contratante objetiva um lucro, através da remuneração consubstanciada nas cláusulas econômicas e financeiras. Esse lucro há que ser assegurado nos termos iniciais do ajuste, durante a execução do contrato, em sua plenitude, (...)”

Portanto, a existência de uma cláusula contratual que determine a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do referido contrato destina-se a tornar possível, economicamente, a prestação do serviço público concedido pelo particular, já que a Administração Pública possui a seu favor várias prerrogativas, em razão da garantia constitucional da supremacia do interesse público, tais como a possibilidade de alteração unilateral dos contratos pela Administração, o fato do príncipe, e outros, que lhe garantem uma posição de superioridade em face do contratado. Assim, a fim de se evitar a excessiva prevalência da Administração Pública, na relação contratual, e até para que haja interesse das firmas na contratação com a Administração, inseriu-se a cláusula do equilíbrio econômico-financeiro.

24 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 5.^a edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1994, p. 337.

25 MEIRELLES, Hely Lopes. *Licitação e contrato administrativo*, 3.^a edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977, p. 205.

Ademais disso, em países com alto índice inflacionário, como o nosso, tal possibilidade é essencial para o justo cumprimento de qualquer contrato. Conforme assevera José Cretella Júnior²⁶:

"Com o decorrer do tempo verifica-se um desajuste entre as tarifas estabelecidas e as condições econômicas vigentes, o que é bastante visível nos países de ritmo inflacionário acentuado."

Em momento algum, portanto, impõe-se ao concessionário contratado o ônus de arcar com essas prerrogativas, concedidas somente ao administrador público, e ver-se prejudicado nas condições estabelecidas à época da sua contratação. Ainda que a Administração possa mudar unilateralmente as cláusulas contratuais, tem o contratado o direito ao lucro, na forma como estabelecido no momento da estipulação contratual inicial. É esse direito, para o contratado, que a cláusula do equilíbrio econômico-financeiro vem estabelecer.

Da mesma forma, para a Administração Pública tal assertiva também é válida. Se as condições de vigência do contrato, por alguma razão, passam a favorecer sobremaneira o negócio do concessionário, poderá a Administração Pública pleitear a revisão dos valores pagos, a fim de que volte a reequilibrar-se a equação econômica inicial, dessa vez para benefício da Administração, e, em consequência, dos administrados, usuários dos serviços concedidos.

Conforme enunciado por José Cretella Júnior²⁷:

"No caso de majoração, o interesse público é consultado quando, para atender aos concessionários, a Administração examina o princípio da justa retribuição do capital a fim de que não se sacrifique a possibilidade econômica dos particulares."

"No caso de redução, é ainda o interesse público que serve de orientador, desde que se evidencie que a retribuição do capital excede os limites do razoável." (grifos nossos)

Também Hamilton Rangel Júnior manifesta-se expressamente a respeito, inadmitindo a obtenção de lucros excessivos pelas firmas, diferentes daqueles determinados quando da contratação, conforme a seguir destacamos:

"Lembramos que deve haver uma preservação da situação inicial, mas não é legítima a revisão que sirva para criar uma situação mais vantajosa que a inicialmente prevista."

26 CRETILLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*, 14.ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1995, p. 382.

27 *Op cit.*, pp. 382/383.

28 RANGEL JÚNIOR, Hamilton. *Concessão de serviço público*, coordenação de Odete Medauar, 1.ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 102.

A doutrina nacional estabelece, a princípio, duas maneiras de se manter a equação econômica-financeira contratual: A) através da cláusula de **reajuste**, e B) através da cláusula de **revisão tarifária**. A justificá-las, várias vezes, como José Cretella Júnior²⁹:

"A situação do concessionário torna-se insustentável. Pensa-se na revisão das tarifas para atualizá-las, atendendo a interesses de três ordens: do Estado, do concessionário e do público usuário." (grifos nossos)

Também Celso Antônio Bandeira de Mello elucida-nos³⁰:

"Dês que se enraizou a consciência de que não se vivia em um mundo estável, em economia liberta de surpresas, os contratos administrativos passaram a conter cláusulas de reajustes de preços. Como disse Benoît, a Administração e seus contratantes, instruídos pela experiência, passaram a se premunir, no próprio contrato, contra as flutuações econômicas." (grifos nossos)

E, mais adiante, finaliza o autor:

"Portanto, fica explícito no ajuste o propósito de garantir com previdência a equação econômico-financeira, na medida em que se renega a imutabilidade de um valor fixo e se acolhe, como um dado interno à própria avença, a atualização do preço."

Pode-se perceber a utilização, às vezes indistintamente, pela doutrina, ora do termo reajuste, ora do termo revisão. Todavia, entende-se majoritariamente que o reajuste decorre da variação de determinados insumos, já previamente estabelecidos contratualmente, cuja referida variação era previsível à época da assinatura do contrato.

Já a revisão decorre de fator imprevisível, cuja ocorrência venha a afetar a equação econômico-financeira do contrato. Em razão disso, impossível determinar-se uma fórmula pré-estabelecida para cálculo de valores, quando pleiteada a revisão contratual. O autor Luiz Alberto Blanchet³¹ estabelece tal distinção com perfeição, conforme a seguir transcrevemos:

"O reajuste tem fundamento na variação previsível dos preços dos insumos que sempre, invariavelmente, integram a composição da tarifa. Assim, torna-se possível a previsão, no próprio contrato, de uma fórmula que contemple a variação do preço de cada insumo necessário à prestação dos serviços. (...) A fórmula de reajuste deve obrigatoriamente cons-

29 *Op cit.*, p. 382.

30 *Op cit.*, p. 344.

31 BLANCHET, Luiz Alberto. *Concessão de serviços públicos*, 2.ª edição, Curitiba, Editora Juruá, 2000, pp. 65/67.

tar na minuta do contrato de concessão que integrará o edital. (...) A revisão, embora vise também à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão (no que se assemelha ao reajuste) apresenta, porém, algumas diferenças: funda-se na imprevisibilidade da ocorrência dos fatores que legitimam a sua aplicação, o que torna impossível a definição de uma fórmula que possa ser válida para qualquer situação de desequilíbrio, além do que, pode a revisão tornar-se necessária em razão de outros fatores que não a oscilação inflacionária ou deflacionária dos preços dos insumos.” (grifos nossos)

É de se esclarecer, ainda, que a revisão contratual poderá ensejar, além da alteração de valores, a modificação da própria fórmula de reajuste estabelecida contratualmente, assim como a periodicidade desses reajustes.

O reajustamento contratual de preços está previsto na legislação desde a época da edição do Decreto-lei n.º 2.300/86, ainda sob a vigência da Constituição pretérita.

Atualmente, todavia, é no art. 175 da CF/88 que iremos encontrar a base para a legislação expedida a respeito. Estabelece o referido artigo:

“Art. 175 – Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único – A lei disporá sobre:

(...) III – política tarifária;”

Inicialmente, temos a Lei n.º 8.987/95 tratando do assunto, de forma análoga à sempre lembrada Lei n.º 8.666 (Lei de licitações), porém dando mais relevância ao regime das concessões.

Estabelece o § 2.º do art. 9.º da Lei n.º 8.987/95 previsão expressa da cláusula referente ao equilíbrio econômico-financeiro, *verbis*:

“§ 2.º – Os contratos poderão prever mecanismos de revisão de tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.”

E, mais adiante, no § 4.º do mesmo art. 9.º, estabelece-se a obrigatoriedade do administrador público em manter a equação econômico-financeira do contrato, ao mesmo tempo da alteração da situação de fato. Observe-se o caráter peremptório do mandamento, pela utilização do verbo “deverá”, estabelecendo para o administrador o poder-dever de replantar o reequilíbrio, *verbis*:

“§ 4.º – Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.”

O art. 10 da referida lei estabelece uma definição do que seja o equilíbrio econômico-financeiro, tendo em vista as condições iniciais da contratação, *verbis*:

“Art. 10 – Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.”

Finalmente, o art. 23, inciso IV, da Lei n.º 8.987/95 estabelece como cláusula essencial, presente em qualquer contrato de concessão, a previsão da cláusula de reajuste e revisão de tarifas.

É de se considerar, ainda, que a Lei de Concessões utiliza-se somente do vocábulo revisão, e não a duplicidade revisão e reajuste. Todavia, ao interpretarem tal dispositivo legal, entenderam a doutrina e a jurisprudência que ali incluem tanto as cláusulas de reajuste quanto de revisão. Vale, aqui, a citação de alguns doutrinadores, no sentido acima exposto. Inicialmente, trazemos a lição de Luiz Alberto Blanchet:

“A Lei utiliza-se única e genericamente do termo revisão, mas em verdade trata também do reajuste. O direito à revisão é reconhecido ao concessionário independentemente de previsão no edital ou no contrato, pois funda-se na imprevisibilidade. Quando, pois, o art. 9.º alude a ‘regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato’, está englobando na mesma denominação as duas figuras distintas: revisão e reajuste”³².

Também Hamilton Rangel Júnior esclarece a respeito, no mesmo sentido:

“Nos parágrafos do art. 9.º da Lei de Concessões são especificadas as regras para manutenção desse equilíbrio inicial, muito embora a lei não seja clara quanto à distinção entre reajuste e revisão, ambos relativos à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do acordo, com as características distintas. Assim, temos que a regra do § 2.º parece fazer referência à idéia de reajuste, quanto ao qual poderá haver previsão de um mecanismo, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro; não havendo na hipótese uma revisão contratual, mas a aplicação de critérios previamente estipulados para que seja mantida a equação inicial, o que difere da idéia de revisão, que depende da ocorrência de uma situação imprevista e anormal”³³.

32 *Op. cit.*, p. 66.

33 *Op. cit.*, p. 102.

4.6.1 Reajuste e revisão tarifários na LGT

Na Lei Geral de Telecomunicações, objeto de nosso estudo, o legislador houve por bem suprir tal falha, estabelecendo os casos de revisão e reajuste de tarifas, separadamente.

Assim, inicialmente a Lei Geral (Lei n.º 9.472/97) determinou, em seu art. 103, a competência da Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações – para dispor a respeito da estrutura tarifária dos serviços de telecomunicações, sob sua responsabilidade. Vale a transcrição do artigo:

“Art. 103 – Compete à Agência estabelecer a estrutura tarifária para cada modalidade de serviço.”

Estabelecido o órgão competente para a estipulação das tarifas, a LGT estabelece a possibilidade de ponderação dos itens tarifários, dentre aqueles serviços postos à disposição do consumidor – a chamada “cesta” de serviços. Reza o § 1.º do art. 103:

“§ 1.º – A fixação, o reajuste e a revisão das tarifas poderão basear-se em valor que corresponda à média ponderada dos valores dos itens tarifários.”

Determina, ainda, a LGT, em seu art. 103, § 3.º, que as tarifas serão fixadas no contrato de concessão, de acordo com o que fora previamente apresentado em proposta da empresa ou estabelecido em edital de licitação. Esclarece também que os mecanismos de reajuste e revisão tarifárias serão aqueles estabelecidos também nos contratos de concessão. É a redação do art. 108 da Lei Geral, *verbis*:

“Art. 108 – Os mecanismos para reajuste e revisão das tarifas serão previstos nos contratos de concessão, observando-se, no que couber, a legislação específica.”

E é o mesmo art. 108, em seus parágrafos 2.º a 4.º, que vem estabelecer os casos nos quais poder-se-á determinar a alteração dos valores tarifários.

Vamos começar pelo § 4.º do art. 108, o qual estabelece casos em que o pleito de alteração de valores tarifários favorece as firmas: a) novas regras sobre os serviços, b) álea econômica extraordinária, c) aumento dos encargos legais ou tributos, salvo imposto de renda. Portanto, por serem causas imprevisíveis, podemos entender tal parágrafo como prevendo as causas de revisão tarifária.

Os parágrafos 2.º e 3.º do art. 108, por sua vez, prevêm casos de revisão de tarifas que beneficiam os usuários, determinando-se a diminuição da tarifa, nos casos que enumera. Vale a transcrição dos referidos parágrafos, *verbis*:

“§ 2.º – Serão compartilhados com os usuários, nos termos regulados pela Agência, os ganhos econômicos decorrentes da modernização, expansão ou racionalização dos serviços, bem como de novas receitas alternativas.”

§ 3.º – Serão transferidos integralmente aos usuários os ganhos econômicos que não decorram diretamente da eficiência empresarial, em casos como os de diminuição de tributos ou encargos legais e de novas regras sobre os serviços.”

Poder-se-ia dizer, em face da redação do § 2.º, acima exposta, que isso serviria de desestímulo às empresas para investimentos para modernização de sua planta, já que os ganhos deverão ser repassados ao consumidor. Todavia, aqui cabe a lembrança de que deve ser mantida a relação inicial da contratação, mesmo que isso implique em não recebimento de lucros estratosféricos pelas empresas, já que aqui tratamos de serviço público, destinado ao atendimento do interesse público pela Administração. E tal interesse se perfaz pelo binômio maior qualidade-menor custo.

Há que se esclarecer, ainda, que até as novas receitas alternativas, vinculadas à prestação do serviço, deverão trazer a obrigatoriedade da redução tarifária para os usuários, conforme redação final do § 2.º do art. 108.

Todavia, é o § 4.º do referido art. 108 da LGT o que mais nos interessa. Eis a redação do parágrafo:

“§ 4.º – A oneração causada por novas regras sobre os serviços, pela álea econômica extraordinária, bem como pelo aumento dos encargos legais ou tributos, salvo o imposto sobre a renda, implicará revisão do contrato.” (grifos nossos)

Ora, se a lei determina que o aumento da carga tributária acarretará a possibilidade de revisão contratual, isto significa que os encargos tributários suportados pela prestadora dos serviços fazem parte de seus custos, para a formação da tarifa, o que justifica justamente o **reajuste da tarifa** em razão do aumento de tais custos/encargos tributários.

Pode-se concluir que o cálculo acerca dos valores devidos pelas empresas, a título de contribuições sociais, deveria constar da planilha de custos referentes à prestação dos serviços. Todavia, essa não é a prática adotada atualmente pelas empresas, em total contrariedade, portanto, aos dispositivos pertinentes da LGT.

4.6.2 As cláusulas pertinentes a reajuste/revisão tarifária nos contratos de concessão do STFC

O contrato de concessão do Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC, objeto de nosso estudo, veio estabelecer, em cumprimento às regras estabelecidas na LGT, as

cláusulas de reajuste e revisão tarifárias. Tomando-se como exemplo o modelo de contrato para o STFC, estipulado no Anexo à Resolução n.º 026/98, da Anatel, (cópia anexa) o Capítulo XI do referido contrato disciplina o reajustamento das tarifas, enquanto que o Capítulo XII estabelece os casos de revisão tarifária.

Na Cláusula 11.1 é estabelecida a fórmula de reajuste para o contrato, contendo o chamado fator K (fator de transferência), dentre outros itens matemáticos.

O contrato prevê, também, a periodicidade destes reajustes, estipulando, ainda, que no ano de 2006 a Anatel poderá estabelecer novos valores de transferência (fator K).

Uma parte da doutrina insurgiu-se contra a inclusão desta cláusula na parte referente ao reajuste contratual, já que a mudança dos próprios mecanismos de composição tarifária é considerada, doutrinariamente, como revisão, e não reajuste. Todavia, classificada tanto como reajuste quanto como revisão, não se tira a validade jurídica da cláusula, sendo a mesma vigente.

Já no que se refere ao Capítulo XII do contrato de concessão, referente à revisão tarifária, o mesmo possui cláusulas que seriam tradicionalmente consideradas de reajuste tarifário, porque destinadas à manutenção da situação econômica inicial do contrato, como exemplificam as Cláusulas 12.1 e 12.2, *verbis*:

“Cláusula 12.1 – Constitui pressuposto básico do presente Contrato a preservação, em regime de ampla competição, da justa equivalência entre a prestação e a remuneração, vedado às partes o enriquecimento imotivado às custas de outra parte ou dos usuários do serviço, nos termos do disposto neste Capítulo.” (grifos nossos)

“Cláusula 12.2 – Caberá o restabelecimento da situação econômica do Contrato quando ficar demonstrada a inoportunidade dos fatores indicados no § 1.º da cláusula anterior, o qual dar-se-á preferencialmente pela revisão de tarifas ou por qualquer outro mecanismo que, a critério da Anatel, seja considerado apto a neutralizar a situação verificada.”

Resta, ainda, notar, que a Cláusula 12.1, em seu § 2.º, estabelece a vedação do enriquecimento imotivado da concessionária, decorrente de ganhos não advindos de sua eficiência empresarial, conforme pode-se verificar de sua transcrição:

“§ 2.º – É também vedado o enriquecimento imotivado da concessionária decorrente da apropriação de ganhos econômicos não advindos diretamente da sua eficiência empresarial, em especial quando decorrentes da edição de novas regras sobre o serviço.”

Importantíssima, todavia, é a redação da Cláusula 12.3, que elenca causas determinantes para a revisão (reajuste) tarifária, dentre as quais está justamente a alteração dos encargos tributários incidentes, conforme redação do inciso II. Eis o teor da Cláusula:

“Cláusula 12.3 – Independentemente do disposto na cláusula 12.1., caberá revisão das tarifas integrantes do Plano Básico do Serviço Local em favor da Concessionários ou dos usuários, nos termos do art. 108 da Lei n.º 9.472, de 1997, quando verificada uma das seguintes situações específicas:

(...)

II – alteração na ordem tributária posterior à assinatura deste Contrato que implique aumento ou redução da lucratividade potencial da Concessionária;

III – ocorrências supervenientes, decorrentes de fato do príncipe ou fato da Administração que resultem, comprovadamente, em alteração dos custos da Concessionária; (...).”

Finalmente, há que se considerar que no Anexo do referido contrato, referente ao Plano Básico do serviço, há o estabelecimento de que as tarifas apresentadas são valores-teto, líquidas de impostos e contribuições sociais. Transcrevemos:

“1.2 – As tarifas apresentadas são máximas, líquidas de impostos e contribuições sociais.”

E é este o argumento principal das empresas, a justificar o repasse do valor das contribuições sociais aos usuários.

Todavia, há que se considerar que cláusula contratual, contrato, não pode estipular responsabilidade tributária, justamente porque tal imposição deve decorrer de lei, conforme princípio da legalidade estrita, entre nós acolhido constitucionalmente. O contrato assinado entre Administração pública e concessionários do serviço não poderia, assim, estabelecer obrigação tributária a cargo dos usuários, até porque sequer foram parte na relação contratual. Poder-se-ia estabelecer, até, em contratos individuais entre a prestadora e cada usuário, que esse devesse arcar com o ônus do pagamento das contribuições, como ocorre, por exemplo, com o pagamento do IPTU nos imóveis alugados. Todavia, tal disposição não está estipulada em nenhum contrato do gênero.

Além disso, ao determinar-se que os valores tarifários serão estabelecidos líquidos de impostos e contribuições, deve-se questionar: líquidos de quais impostos? De todo e qualquer imposto incidente? Ou não seriam aqueles incidentes diretamente sobre a efetiva prestação dos serviços, como o é o ICMS? E como contribuição social admitir-se-ia, também, o repasse de toda e qualquer contribuição devida pela empresa? Se é esse o raciocínio adequado, por que então não se tem repassado o valor referente à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, por exemplo?

Voltamos, aqui, ao raciocínio estabelecido com relação à diferenciação entre tributos diretos e indiretos. O ICMS pode ser repassado ao consumidor de um bem/serviço porque a Lei Complementar n.º 86, que o instituiu, assim admite, sendo um tributo indireto, incidente sobre as **operações** referentes à prestação dos serviços. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não há autorização para o repasse pelas respectivas leis de instituição.

Nada impede que as empresas utilizassem-se das faturas dos usuários para demonstração dos custos arcados por elas, decorrentes da prestação dos serviços, ou ainda como forma de cálculo dos valores totais faturados, a fim de se facilitar seu trabalho contábil. Todavia, repassar tais valores aos usuários, atribuindo-lhes a qualidade de responsável tributário "*de fato*" é uma ilegalidade.

Um outro raciocínio que deve ser feito é de que o fato de a Anatel ter aprovado as **tarifas líquidas** dos valores dos impostos e das contribuições sociais não significa que a empresa **deverá ou poderá repassar** tais valores aos usuários. Significa, sim, que o prestador pode repassar o encargo referente ao tributo indireto incidente, **porque a legislação tributária assim o autoriza**, como é o caso do ICMS. Interpretação diversa resultaria numa contradição interna, dentro do próprio contrato de concessão. E a melhor técnica interpretativa, de qualquer diploma jurídico, recomenda que se interpretem os dispositivos de maneira harmônica, sistêmica, buscando-se, dentre as interpretações possíveis, aquela que evite o confronto de um dispositivo com outro, dentro do mesmo ato.

Assim, se há uma cláusula contratual que determina a possibilidade de reajuste tarifário, em razão do aumento (ou diminuição) da carga tributária sobre os serviços, tal fato se dá em razão de que os tributos incidentes – e aqui estão as contribuições sociais – deverão fazer parte do custo dos serviços, incidindo previamente à formação da tarifa. Daí que se uma outra cláusula, constante de anexo contratual, determina que as tarifas são homologadas livres de tais contribuições, significaria que tais contribuições não estão constando do custo dos serviços apresentado pelas empresas, para compor tais valores tarifários, mas não significa que devam ter seu valor repassado aos usuários desses serviços. Caberia às empresas pleitear a inclusão dos valores de tais contribuições na próxima data-base do reajuste de tarifas, como custos dos serviços.

Ademais disso, a Anatel, como órgão regulador da prestação dos serviços, é competente para a estipulação da tarifas dos contratos, assim como sua revisão/reajuste, mas não para determinação de responsabilidade tributária. Ou será que não? Eis o tema do próximo item.

4.6 Responsabilidade do órgão regulador pelo controle da incidência tributária nas tarifas

Há de se perguntar: possui a Anatel competência para o estabelecimento de critérios de incidência tributária nos serviços por ela regulados? Ou ainda, se tal Agência, como órgão regulador do serviço, deveria vigiar e intervir sobre a cobrança de tributos dos usuários, quando indevida?

Para o Ministério Público Federal, sim. Conforme exposto nas ações civis públicas interpostas por esta entidade, a respeito da cobrança das contribuições, a Anatel fora omissa em considerar tais cobranças indevidas, estipuladas na conta do usuário, em razão das competências que lhe foram atribuídas na LGT.

Todavia, uma análise mais aprofundada da questão demandaria um estudo somente sobre esse tema: ingerência das agências reguladoras sobre incidência tributária nos serviços por elas regulados, o que não se faz possível aqui.

Entretanto, é de se considerar aqui a existência de precedente do Tribunal de Contas da União, órgão auxiliar no controle externo da Administração Pública, em caso assemelhado ao presente.

Trata-se da Decisão n.º 434/1999, exarada pelo Plenário do Tribunal, na qual estabeleceu-se, em caso de incidência indevida de ISS (imposto sobre serviços) em tarifas de concessão de serviço público, no caso pedágio pela utilização de rodovias, ser indevida a cobrança, e responsável a autarquia delegatária da concessão pela não vigilância de tal repasse de tributo aos usuários das estradas.

Estabelece a ementa do referido julgado:

"Representação. Cobrança irregular do Imposto sobre Serviços de qualquer natureza, no percentual de cinco por cento, sobre os valores correspondentes a todas as tarifas dos pedágios arrecadados, a partir de 1996, nos trechos rodoviários da Primeira Etapa do Programa de Concessões Rodoviárias. Não recolhimento desses valores aos cofres públicos, permanecendo sob a disponibilidade das concessionárias de serviços públicos rodoviários. Ausência manifesta de fundamento legal para a exação. Outras irregularidades. Determinação da imediata interrupção da cobrança devida. Audiência dos gestores."

Referido julgado é importante, tanto sob o ponto de vista da determinação da interrupção da cobrança tributária de valores entendidos como indevidos, incidentes também sobre tarifa de remuneração de concessão de serviços públicos, quanto pela atribuição de responsabilidade da autarquia responsável pela fiscalização da prestação do serviço, por ter sido omissa perante o pagamento indevido, pelos usuários, de encargos tributários, conclusões que poderiam ser perfeitamente aplicáveis ao caso em tela.

4.7 Caso concreto: as ações civis públicas que contestam o repasse das contribuições sociais aos usuários do STFC

Importante noticiar que nosso entendimento, acerca da impossibilidade do repasse do encargo financeiro, referente à incidência tributária da contribuição ao PIS e a COFINS, não é isolado.

O Ministério Público Federal tem ajuizado Ações Cíveis Públicas, cujo objeto é justamente impedir que tal repasse continue sendo efetuado pelas empresas prestadoras dos serviços de telecomunicações.

Tais ações têm encontrado respaldo no Judiciário, o qual está deferindo, e mantendo antecipações de tutela deferidas, em grau recursal, no sentido de se evitar a transferência dos valores referentes às contribuições referidas.

Vale a pena trazeremos, aqui, os principais argumentos das partes envolvidas, assim como o entendimento do Judiciário a respeito, nos diversos Estados em que essas ações têm sido ajuizadas.

4.7.1 Os argumentos do Ministério Público Federal

O Ministério Público requereu decisão judicial, pleiteando que se impeça o repasse dos valores da contribuição ao PIS e a COFINS aos consumidores dos serviços de telefonia (abrangida tanto a fixa quanto a móvel), assim como que se determine a devolução em dobro dos valores já cobrados desses consumidores, até o presente momento.

As ações cíveis públicas, até o momento, foram ajuizadas nos Estados de Minas Gerais e nos Estados da Região Sul do país.

O principal argumento trazido é de que tal repasse do valor das contribuições, diretamente na conta do usuário, o transforma em sujeito passivo, de fato, da obrigação tributária, alterando também o fato gerador das contribuições referidas, que passaria a ser cada operação pertinente à prestação do serviço, e não o faturamento/receita bruta das empresas.

Em ambas as ações os argumentos do Ministério Público foram acolhidos, deferindo-se os pedidos de tutela antecipada propostos.

4.7.2 Os argumentos das empresas prestadoras

As empresas, por sua vez, têm argumentado, até o momento, nas peças processuais que se fazem disponíveis (petições iniciais de agravos de instrumentos junto aos tribunais regionais), que tais valores referentes às referidas contribuições apenas vêm destacados na conta do usuário, para informá-lo, o que foi determinado, inclusive pela própria Anatel, conforme Ofício n.º 448/2001. Estabelecem que o que ocorre é um repasse econômico do tributo, e não repasse tributário, propriamente, o que não seria vedado pela legislação.

Alegam, também, que os valores tarifários homologados pela Anatel são líquidos de impostos e contribuições, o que lhes permitiria fazer o repasse do encargo pelo pagamento.

Pleiteiam, ainda, que, se não for possível o repasse de tais encargos, restará inválida a cláusula do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão.

4.7.3 Decisões liminares dos Tribunais Regionais Federais nos agravos

Enquanto no Tribunal Regional da 4.ª Região, com jurisdição sobre a tutela antecipada concedida nos Estados da Região Sul, a decisão de primeira instância teve seus efeitos suspensos, em razão de atribuição de efeito suspensivo ao agravo interposto (Agravo de Instrumento n.º 2001.04.01.057949-0/PR) pelas empresas, no Tribunal Regional Federal da 1.ª Região, referente à tutela antecipada concedida no Estado de Minas, a referida decisão resta mantida, até o presente momento (Agravo de Instrumento n.º 2001.01.00.036739-8/MG).

Os argumentos trazidos na decisão do TRF/4.ª Região, para suspender os efeitos da tutela antecipada deferida, referem-se à possibilidade de se atribuir ao usuário o pagamento das contribuições sociais, em razão de tais contribuições refletirem no custo dos serviços prestados, incorrendo sua supressão no desequilíbrio da relação econômico-financeira do contrato. Além disso, aponta a impossibilidade processual, via cognição sumária, de se tratar de tão minuciosa matéria. Transcrevemos, a seguir, trechos dessa decisão:

“Sobre esse enfoque, afigura-se relevante a tese da Recorrente no sentido de que, pela ‘lei do contrato firmado’, as imposições tributárias relativas ao PIS e COFINS, arcadas pelas concessionárias, na medida em que repercutem na equação econômico-financeira originariamente estabelecida entre os contratantes, deverão também incidir na tarifa paga pelos serviços telefônicos, sem que isso represente qualquer afronta à ordem jurídica, até porque é no seu arcabouço que tal proceder encontra-se legitimado.

Não se estaria, assim, diante de prática abusiva, tal como concluiu a nobre julgadora monocrática ao invocar, entre os fundamentos de decidir (fl. 248), sua convicção de que ‘os consumidores, necessitando da utilização desse meio de comunicação, são onerados com um ônus financeiro que não corresponde ao custo dos serviços que lhes são disponibilizados’, porquanto, na linha do que já foi referido, à míngua de prova contrária, o PIS e a COFINS entram no cômputo da tarifa telefônica, justamente por se refletirem no custo dos serviços, sendo correto, daí, afirmar que a respectiva supressão importaria imediato desequilíbrio na equação econômico-financeira contratada.

(...)

Em suma, qualquer conclusão acerca da legalidade de cobrança, nos serviços telefônicos, do PIS e da COFINS (os quais, segundo visão empre-

sarial – lastreada em respeitável doutrina de Direito Administrativo – por integrarem os custos de sua atividade, devem ser repassados para o preço final, sem que tal mecanismo se confunda com repasse de tributos) há de merecer atento e minucioso exame por parte do Judiciário, o que, a meu juízo, revela-se impraticável em sede de cognição sumária, tal como ocorreu na instância a quo.”

No TRF/1.^a Região, a decisão foi no sentido de serem as contribuições apontadas tributos diretos, o que não permite o seu repasse tributário, como vem sendo feito. Eis trecho da decisão que traz tal entendimento:

“Com efeito, não se trata de tributo indireto, aquele que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo do contribuinte de direito, que faz o recolhimento, como responsável tributário por substituição, para o contribuinte de fato (art. 166 – CTN).

Em tais situações, é preciso que o contribuinte de fato, certo e individualizável, possa teoricamente entrar em cena (cf. RE n.º 105.340 – RJ, RTJ 117, pp. 345/346), do que é exemplo típico o ICMS, onde o comerciante recolhe o imposto, mas quem o paga, em verdade, é o adquirente da mercadoria.

A prosperar o entendimento de que todos os tributos podem ser repassados inteiramente aos destinatários dos bens e serviços das empresas (consumidores), a título de custos, deixarão elas efetivamente de ser sujeitos passivos da obrigação tributária, estando impedidas, pela mesma lógica, de vir a juízo pedir repetição do indébito tributário, salvo provando o não repasse.”

Assim, entendemos correto o entendimento estabelecido na decisão do TRF/1.^a Região, por todas as razões já elencadas neste trabalho. Resta-nos, todavia, aguardar o julgamento definitivo de tais ações, para que possamos determinar o verdadeiro entendimento do Judiciário a respeito.

5. CONCLUSÃO

Que as empresas têm direito ao cômputo do custo tributário, até para manter o equilíbrio econômico-financeiro, não resta dúvida, tanto que existe previsão legal e contratual para tal inclusão. Todavia, por força das mesmas regras, deve ser feito por dentro da tarifa, por ocasião da fixação de seu preço, como custo, o encargo tributário referente às contribuições sociais apontadas, e não da forma destacada como vem sendo feito pelas empresas, na medida em que elas é quem são efetivamente os contribuintes (de fato e de direito) dessas exações.

Ambas as contribuições que hoje possuem indiscutivelmente natureza tributária

têm como fato gerador o faturamento, o que, após interpretação do Supremo, e legislação superveniente, passou a identificar-se com receita.

Se assim é, não há como reconhecer em relação aos usuários a ocorrência do fato gerador dos tributos referidos, seja pela conceituação mais específica de faturamento, seja pela mais ampla da receita, pois a rigor o usuário está diante de uma autêntica despesa.

Especialmente com relação à COFINS, as empresas prestadoras têm alegado que o conceito constitucional e legal de faturamento seria econômico, e não jurídico estrito, o que possibilitaria a incidência da referida contribuição sobre as faturas expedidas e pagas pelos usuários dos serviços, até como forma das empresas poderem calcular, contabilmente, os valores a serem recolhidos. Ou seja, não se trataria propriamente de repasse, mas de mera demonstração contábil ao usuário do respectivo encargo.

Para infortúnio das empresas, todavia, a jurisprudência e a doutrina não apontam neste sentido, como demonstrado ao longo do trabalho, inclusive pelas diferenças apontadas entre o conceito de operações e faturamento, assim como dos tributos diretos e indiretos.

E justamente em razão de argumento trazido pelas próprias empresas é que se entende que a cobrança das contribuições deve ser incutida nos valores de custos dos serviços, até para que se possibilite a vigilância direta do órgão regulador responsável pela fiscalização de tais serviços. Assim, em razão da natureza jurídica dos tributos em tela e da sistemática administrativa de fixação dos preços dos serviços telefônicos, entendemos não ser legal e constitucional o cômodo destaque, e posterior repasse aos usuários, como tem sido feito pelas concessionárias atualmente.

6. BIBLIOGRAFIA

1. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 4.^a edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1991.
2. BLANCHET, Luiz Alberto. Concessão de serviços públicos, 2.^a edição, Curitiba, Editora Juruá, 2000.
3. BORGES, Souto Maior. Contribuições – caráter tributário. *In* Revista de Direito Tributário, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, n.º 34.
4. COSTA, Regina Helena. A tributação e o consumidor. *In* Revista de Direito do Consumidor, n.º 21, janeiro/março 1997.
5. CRETELLA JÚNIOR, José. Curso de direito administrativo, 14.^a edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1995.
6. DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 2.^a edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1991.

7. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas, 3.ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 1999.
8. ESCOBAR, João Carlos Mariense. O novo direito de telecomunicações. 1.ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 1999.
9. FISCHER, Octavio Campos. A contribuição ao PIS. 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 1999.
10. GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis). 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 2000.
11. GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária (antecipação do fato gerador). 2.ª edição, revista e ampliada, São Paulo, Malheiros Editores, 2001.
12. HOFFMAN, Susy Gomes. As contribuições no sistema constitucional tributário. 1.ª edição, Campinas/SP, Copola Editora, 1996.
13. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 12.ª edição, revista, atualizada e ampliada, São Paulo, Malheiros Editores, 1997.
14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil, volume 6, tomo I, São Paulo, Editora Saraiva, 1990.
15. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Regime jurídico dos Contratos para Fornecimento de Energia Elétrica com Agência Reguladora do Setor. *In* Boletim de Direito Administrativo, volume 17, número 5, maio/2001.
16. MEIRELLES, Hely Lopes. Licitação e contrato administrativo, 3.ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1977.
17. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 1.ª edição, São Paulo, Editora Dialética, 1997.
18. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 5.ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 1994.
19. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Curso de direito administrativo, 11.ª edição revista e atualizada, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1997.
20. RANGEL JÚNIOR, Hamilton. Concessão de serviço público, coordenação de Odete Medauar, 1.ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1995.
21. SUNDFELD, Carlos Ari (Coordenador). Direito Administrativo Econômico. 1.ª edição, São Paulo, Malheiros Editores, 2000.
22. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 6.ª edição, atualizada até a Emenda Constitucional n.º 21, de 1999, Rio de Janeiro, Editora Renovar, 1999.