



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 6018/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR

**Recurso Extraordinário 698.531 – ES**

Relator: Ministro **Marco Aurélio**

Recorrente: Fibria Celulose S/A

Recorrido: União

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 707. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. CRÉDITOS. RESTRIÇÃO A NEGÓCIOS JURÍDICOS COM PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL. ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA. CUSTEIO EQUÂNIME DA SEGURIDADE SOCIAL. LIMITES DO SISTEMA IMPOSITIVO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COBRANÇA EM OPERAÇÕES ANTERIORES. DISCRÍMEN LEGÍTIMO. RECURSO. DESPROVIMENTO.

1. É constitucional a restrição do direito a créditos da contribuição ao PIS apenas aos bens, serviços, custos e despesas relacionados a negócios jurídicos contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, pois adota fator de discrimen legítimo, consideradas a exigência constitucional de custeio equânime da seguridade social, a impossibilidade de cobrança da exação das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e as consequências deletérias à competitividade das sociedades aqui domiciliadas caso não houvesse a diferenciação.

2. Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, paradigma do Tema 707: validade da restrição do

direito a créditos da contribuição ao PIS apenas quanto aos bens, serviços, custos e despesas relacionados a negócios jurídicos contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Na origem, Aracruz Celulose S.A. impetrou mandado de segurança junto à Seção Judiciária do Espírito Santo da Justiça Federal, pleiteando declarar-se incidentalmente a inconstitucionalidade dos incisos I e II do § 3º do art. 3º da Lei 10.637/2002, assegurando-se-lhe o direito de excluir, da base de cálculo do PIS, as despesas financeiras de empréstimos e as de aquisição de máquinas e equipamentos de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, na forma dos incisos V e VI do mesmo dispositivo legal. Eis o teor das normas referenciadas ao tempo da formalização da impetração:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...).

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES;

(...).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

A segurança foi denegada, sentença mantida pelo Tribunal Federal da 2ª Região em acórdão assim resumido:

TRIBUTÁRIO. PIS. ART. 3º , § 3º , I e II DA LEI Nº 10.637 /02. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS E AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS NO EXTERIOR.

1. O fato gerador da contribuição para o PIS é o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º , §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º , §§ 1º e 2º ). Compreende, portanto, todas as receitas por ela auferidas, de maneira que a lei em comento foi editada no sentido de evitar a cumulatividade, ou "efeito cascata", decorrente da incidência da contribuição.

2. Ao editar a Lei nº 10.637 /02, o legislador optou por restringir os descontos a que se faz referência com operações realizadas por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Tal medida, ressalta-se, não traz qualquer mácula aos princípios constitucionais regentes da matéria.

3. Nos autos não se vislumbra qualquer equivalência entre as operações realizadas com pessoas jurídicas nacionais e estrangeiras, conforme já ficou consignado, de forma que pudesse cogitar ofensa à isonomia tributária. Atribuir à impetrante o direito de descontar as operações em questão realizadas com pessoas jurídicas estrangeiras, sobre as quais não incidiu a contribuição para o PIS, ter-se-ia uma situação desigual e de grande favorecimento em relação às empresas que contratam financiamento com empresas nacionais, sobre as quais incide a exação, o que certamente violaria o princípio da livre concorrência, disposto no art. 170, IV, CR.

4. O motivo do impedimento do creditamento pleiteado é

evidente, isonômico e atende aos princípios constitucionais, tais como a livre concorrência e equidade do custeio da seguridade social, pois, como acima sedimentado, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior não são contribuintes do PIS. Com isso, no valor despendido com compra de equipamentos adquiridos no exterior ou pagamento de serviços de dívida contratada de bancos estrangeiros não haverá qualquer repasse de PIS, de maneira que o adquirente de bens e empréstimos não estará suportando qualquer encargo a título da contribuição em foco, ou seja, seus fornecedores não são sujeitos passivos do PIS.

5. Quanto à aplicação do art. 24 do Modelo da Organização e Desenvolvimento Econômico – OCDE, ressalta-se que o Brasil não é signatário do referido tratado e, mesmo que o fosse, a Lei nº 10.637 /02 é lei tributária específica e editada após a aludida convenção, que é norma internacional genérica.

6. Recurso de apelação improvido.

Desprovidos os embargos de declaração opostos na Corte Regional e não conhecido o recurso especial aviado em pronunciamento monocrático mantido pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça após agravo regimental, sobreveio recurso extraordinário, fundado no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Alega a recorrente afrontarem os incisos I e II do § 3º do art. 3º da Lei 10.637/2002 o disposto nos arts. 150, inciso II, 152 e 170 da Carta Magna, ao instituírem tratamento tributário mais favorável àqueles que realizam negócios com pessoas jurídicas nacionais, gerando situação anti-isonômica unicamente em função do domicílio da pessoa jurídica credora. Constrói distinção entre os sistemas de não-cumulatividade alusivos ao ICMS e ao IPI e o re-

ferente ao PIS, asseverando que este último não exigiria necessariamente que a pessoa jurídica cuja despesa de contratação gerou o crédito do PIS tenha sido tributada anteriormente por tal contribuição, ante a inexistência de um ciclo econômico propriamente dito.

Acresce ter ocorrido o atrelamento dos valores deduzidos à necessidade de incidência anterior do PIS apenas com o advento da Lei 10.865/2004, que alterou o art. 3º da Lei 10.637/2002. Sustenta desrespeitado ainda o princípio da livre concorrência, ao afetar seu desempenho no mercado internacional, imputando-lhe carga tributária mais onerosa.

Em contrarrazões, a União pugna pelo não conhecimento do recurso. No mérito, argumenta buscar a regra questionada atender ao princípio da não-cumulatividade, já que a contribuição ao PIS incide apenas em território nacional. Como as empresas estrangeiras estão fora do sistema impositivo nacional, não haveria falar em em débitos do PIS passíveis de serem inserido nos descontos previstos na referida lei. Desse modo, o tratamento distinto se fundamentaria em situações jurídicas diversas, visando a, nos moldes do art. 195, § 9º, da Carta Magna, observar os axiomas da solidariedade, universalidade, equidade e participação equânime dos contribuintes.

Em 20 de março de 2013, foi reconhecida a repercussão geral

da matéria no Plenário Virtual, em decisão de seguinte teor:

REPERCUSSÃO GERAL – PIS – EMPRÉSTIMO E AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS JUNTO A PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA – DESPESAS – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – ARTIGO 3º, INCISOS I E II, DA LEI Nº 10.637/2002 – VEDAÇÃO – ISONOMIA TRIBUTÁRIA E PROIBIÇÃO DE DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA DE BENS E SERVIÇOS. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da eventual ofensa aos artigos 150, inciso II, e 152 da Constituição de 1988 por disciplina legal restritiva de créditos da contribuição ao PIS, na sistemática não cumulativa, consideradas operações de empréstimo e aquisição de máquinas e equipamentos com pessoas jurídicas estrangeiras.

Em despacho de 5 de junho de 2014, o Relator remeteu os autos para manifestação do Procurador-Geral da República, na forma do art. 325 do Regimento Interno do STF.

Esses, em síntese, os fatos de interesse.

O recurso extraordinário não comporta provimento.

Primeiramente, cumpre salientar estar em debate aqui apenas a suposta violação à isonomia tributária e à livre concorrência decorrente do tratamento distinto de empresas domiciliadas no Brasil no tocante aos créditos do IPI. Isso porque já há repercussão geral reconhecida em relação ao Recurso Extraordinário 841.979, tombado sob tal número após o provimento do Agravo com Recurso Extraordinário 790.928, cujo tema foi assim sintetizado no pro-

nunciamento do Plenário Virtual:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. ART. 195, § 12, CF/88. PIS. COFINS. ARTIGO 3º, NOTADAMENTE INCISO II E §§ 1º E 2º, DAS LEIS Nºs 10.833/2003, 10.637/2002. ARTIGO 31, § 3º, DA LEI Nº 10.865/2004. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

A discussão, naquele caso, como bem destaca o Ministro Luiz Fux, Relator, em seu pronunciamento, diz respeito à *definição pela Suprema Corte do núcleo fundamental do princípio da não-cumulatividade quanto à tributação sobre a receita*, ante a constitucionalização de tal garantia tributária sem delimitação da fórmula mediante a qual se delineará a não-cumulatividade.

Assim, aqui não se adiantará o debate acerca dos critérios a serem adotados para a construção da não-cumulatividade. Apesar do esforço argumentativo do recorrente nesse sentido, em verdade é despiciendo desde já definir os critérios de não cumulatividade para o debate ora travado, circunscrito à possível infração às regras de isonomia e livre concorrência.

Clarificado o perímetro do dissenso entre as partes, cumpre assinalar, de pronto, o conteúdo do princípio da isonomia tributária. Sua leitura deve ser sempre calcada em uma óptica sensível às diferenças, indo além da noção meramente aritmética. Escreve Leandro Paulsen:

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário. A questão não é a prescrição de tratamento diferenciado que, em si mesma, não evidencia qualquer vício. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. O problema está, pois, não em saber se há ou não tratamento diferenciado, mas em analisar a razão e os critérios que orientam a sua instituição. Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificado de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.<sup>1</sup>

A pergunta que se coloca, então, é se o legislador infraconstitucional, ao estabelecer a distinção de tratamento, adotou critério de *discrímen* constitucionalmente legítimo.

A resposta é indubitavelmente afirmativa.

Cabe resgatar, aqui, o marco da contribuição para o PIS pós-1988. A contribuição para o Programa de Integração Social, por força do art. 239 da Carta Magna, passou a ser enquadrada dentre as verbas de custeio da seguridade social, que possui como uma de suas bases a *equidade na forma de participação no custeio* (art. 194, p.u., inciso V).

Em 29 de agosto de 2002, foi editada a Medida Provisória 66,

---

1 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2014, p.197.



convertida na Lei 10.637/2002, visando a instituir sistema não-cumulativo no recolhimento da contribuição. Como mencionado na exposição de motivos da referida Medida Provisória:

A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Nesse sentido, apesar de subsistirem divergências acerca da técnica da não-cumulatividade a ser adotada para o tributo – agravadas pelo advento da Emenda Constitucional 42/2003, que constitucionalizou a exigência de não-cumulatividade –, é norte adequado para os fatores de *discrímen* adotados os elementos ligados à não-cumulatividade.

Não são necessárias maiores considerações para perceber que, para tais propósitos, a restrição dos créditos se mostra absolutamente adequada. As sociedades estrangeiras não participam do sistema impositivo nacional. Conferir àqueles que se utilizam de seus produtos e serviços o mesmo crédito daqueles sujeitos à tributação seria onerar duplamente o fornecedor nacional. Tal quadro de igualdade formal desaguaria em ofensa à livre concorrência, sacramentando igualdade insustentável diante das assimetrias materiais envolvidas.

É inegável que as operações externas não se sujeitam à exação: estabelecer o direito a créditos com argumentação calcada na não-cumulatividade é um contrassenso lógico.

Bem assinalou o recorrente o advento de ajustes posteriores na legislação, com o fim de tornar mais equânime a imposição da exação. Os diplomas posteriores, porém, ao contrário do que afirma o irresignado, vem reforçar as considerações já aduzidas acerca da assimetria patente entre a produção e os serviços prestados interna e externamente em relação à contribuição ora em exame. O fato de o quadro impositivo ter se tornado mais sensível às assimetrias no mercado interno reforça a constitucionalidade dos artigos questionados, sem os quais o horizonte tributário se tornaria ainda mais díspar.

Vale aqui, apenas para fins de documentação, anotar vir o Superior Tribunal de Justiça adotando essa posição, como resta claro do acórdão proferido em razão do Recurso Especial 1.218.320<sup>2</sup>.

---

2“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. GATT. ISONOMIA DA MERCADORIA IMPORTADA EM RELAÇÃO AO SIMILAR NACIONAL. OBSERVÂNCIA.

1. Hipótese em que a contribuinte impugna a vedação do art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.637/2002 e do art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003 ao creditamento de PIS/Cofins em relação a insumos importados. Argumenta que isso implica tratamento diferenciado para o similar trazido do exterior, o que é vedado nos termos do Acordo do GATT.

2. Não se está discutindo o PIS/Cofins sobre importações, previsto pela Lei 10.865/2004, que permite o creditamento consoante prevê seu art. 15. O debate refere-se estritamente às contribuições incidentes sobre a receita das empresas (Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003) e a pretensão de creditar-se

Desse modo, inexistente ofensa aos axiomas da isonomia e da livre concorrência. Ao contrário: os incisos I e II do § 3º do art. 3º da Lei 10.637/2002 vão ao encontro desses preceitos, ao ajustarem o sistema de créditos à realidade fática a ele subjacente, impedindo a imposição de ônus excessivo aos nacionais, em observância à exigência de participação equânime no custeio da seguridade social.

---

em relação aos insumos, independentemente de recolhimento anterior desses tributos.

3. O Judiciário brasileiro reconhece a necessidade de tratamento tributário isonômico em relação ao similar importado, conforme inúmeros precedentes relativos a pescados (Súmulas 71/STJ e 575/STF, por exemplo). Ocorre que, no presente caso, inexistente discriminação.

4. O insumo importado não se submete à tributação federal, vale dizer, não incide PIS/Cofins sobre o faturamento do exportador estabelecido, evidentemente, em outro país. O insumo nacional, diferentemente, é onerado por essas contribuições. Não há ofensa à isonomia ou à razoabilidade quando o legislador trata, de maneira diversa, situações que são, realmente, distintas.

5. No caso das importações dos pescados, que deram origem às Súmulas 71/STJ e 575/STF, o similar nacional não estava sujeito ao ICMS, mas os Estados pretendiam tributar a entrada do produto estrangeiro. O caso aqui é inverso: o produto estrangeiro é que se beneficia da não-incidência das contribuições, enquanto o similar nacional sujeita-se à tributação. Permitir o creditamento pretendido pela contribuinte seria ampliar a distinção em favor do importado, o que seria injusto.

6. Ademais, quando o contribuinte adquire insumo nacional que não se submeteu à tributação, não pode se creditar, conforme a vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/2003 (incluídos pela Lei 10.865/2004). Seria absolutamente anti-isonômico permitir que a aquisição da mercadoria importada tivesse tratamento mais benéfico, como pretende a contribuinte. Também por esse enfoque, a aplicação da legislação federal garante a isonomia.

7. Afasta-se o argumento de que a Receita Federal admitiria o creditamento de PIS/Cofins em caso de insumos nacionais não tributados, pois as respostas a consultas suscitadas pelas partes foram proferidas antes do advento da Lei 10.865/2004, que expressamente vedou essa possibilidade. Atualmente não há tratamento diferenciado, já que todo insumo que não se submeteu à tributação, seja nacional ou importado, impede o creditamento pelo

Ante o exposto, opina a Procuradoria-Geral da República pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Brasília (DF), 9 de dezembro de 2014.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**  
Procurador-Geral da República

*LCF/JCCR*

---

adquirente.

8. Recurso Especial não provido.” (REsp 1218.320, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, *DJe* 9 jun. 2011).