

## CONCEITO DE INSUMO PARA EFEITO DE PIS E COFINS

### Análise do Resp. nº 1.221.170-PR

O Superior Tribunal de Justiça, no Resp. nº 1.221.170-PR, definiu o contorno do conceito de insumo, para efeito das contribuições para o PIS e a COFINS – devidas pelas empresas – sob o regime da não cumulatividade.

Cabe destacar, inicialmente, que o acórdão a ser examinado – explicando-o e criticando-o desde a sua apresentação – envolve a discussão das posições – sobre o caso - objeto de estudo – de três instâncias a saber: a judicial, relativa ao acórdão em questão; a posição da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o Parecer Normativo COSIT nº 5, da RFB. Estas posições são complexas e contraditórias entre si e carentes de uma fundamentação necessária nos termos do art. 93, inciso IX da constituição.

De outra parte, aproveitamos o julgamento em questão para demonstrar a superficialidade teórica adotada pelo Tribunal Superior de Justiça quando julgou a questão posta; a nosso ver, teriam de ser adotados critérios mais sólidos justificados cientificamente, estruturados a partir de uma metodologia constitucional tributária.

No acórdão do STJ, foi reconhecida a constitucionalização da regra da não cumulatividade, à luz da qual passou a ser interpretado o art. 3º, item II, da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.865/2004, que tem a seguinte redação:

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

II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

Para efeito de interpretação, o STJ concentrou-se na definição legal do que significa o seguinte discurso: **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.**

Na introdução do voto do relator, ficou expresso que a questão tem arrimo constitucional e que caberia definir quais os créditos – decorrentes das compras de insumos – que poderiam ser compensados com os débitos decorrentes da venda de bens e serviços tributados pelo PIS pela COFINS.

De outra parte, foi aprovada pela maioria dos ministros que a definição de insumo compreende **todos os bens e serviços essenciais** e os que **fossem relevantes** para produção dos **bens e serviços**. Tendo em vista que a configuração da essencialidade e a relevância são variáveis de intérprete a intérprete indicou-se que o conceito de insumo é indeterminado em face do que se remeteu esta definição para análise probatória em cada caso.

Cabe destacar que, pela leitura dos votos majoritários, não se pode aferir – com certeza aproximada – exatamente o que, no plano do conjunto de votos, foi definido como “insumo” essencial e relevante, que integra o processo de produção de bens e serviços, que enseja crédito já cobrado nas respectivas compras de bens utilizados para a produção dos que têm sua receita tributada.

Na verdade, a decisão – conforme se verá – incide em contradição uma vez que se pode substituir a expressão que conduz todo o direcionamento de sentido – **processo de produção** –, sem qualquer alteração da compreensão do que foi decidido, pela expressão **processo de industrialização**.

No próprio acórdão se reconhece – literalmente – que o conceito de insumo é indeterminado: **em nosso entender, este não é o caso uma vez que – promovida a interpretação a partir das regras hermenêuticas cientificamente ordenadas pela teoria constitucional tributária – o conceito se configura objetivamente delimitado em termos praticamente definitivos.**

Podemos notar que o equívoco apontado decorre do fato de que os julgadores adotaram como centro do sistema de interpretação **a produção de bens e serviços**, ao invés da **produção de receita tributável**. Este acórdão – apesar de negá-lo literalmente – direciona a interpretação do que é insumo, adotando critérios de definição que são irradiados pelo critério da não cumulatividade que emerge do contexto da legislação do IPI e do ICMS.

A própria decisão refere que não podem ser utilizados critérios aplicáveis ao

IPI, em face da configuração das prescrições postas no Art. 195, § 12; contudo, ao final – contraditoriamente – utiliza a essencialidade e a relevância dos insumos – **aplicados no processo da produção de bens (físicos)** e como tais, decorrentes da industrialização; nestes termos a perspectiva para definir o direito de dedução das contribuições já pagas pelos vendedores (na compra dos insumos utilizados ) gira em torno dos bens – essenciais e relevantes – que estão compondo a estrutura intrínseca dos bens produzidos.

Sem dúvida alguma, em face da subjetividade do que constitui a indicação do que é essencial e relevante – no processo da produção de bens – retorna-se à discussão inicial que a matéria já envolveu e perde-se grande parte das definições que já foram consolidadas.

A decisão vencedora – em seu resumo posto na ementa – entendeu que as INSTRUÇÕES NORMATIVAS Nº 247/2002 E 404/204 da SRF TRADUZEM O PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL, DESCABIMENTO, DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E DA RELEVÂNCIA.

Para lastrear a discussão com um tema de fundo – que terá de estar presente em toda atividade de julgamento que emerge do contexto do sistema constitucional – destacamos a exigência da fundamentação dos julgamentos, dos tribunais e também da administração, no art. 93, inciso IX da constituição. Estes julgamentos terão de estar cientificamente fundamentados – a não ser que se entenda que os tribunais poderão adotar uma definição: 1) fabulativa; 2) configurada pelo caráter de meras conjecturas; ou por uma linguagem de senso comum.

Segundo a prescrição constitucional, a nosso entender, terá de ser adotada uma interpretação hermenêutica fundamentada e justificada (cientificamente) que implique a identificação – direta – do discurso constitucional; é por esta via que se mantém – por uma interpretação neutra e uniforme – os direitos individuais do cidadão protegendo-o do arbítrio praticado pela não observância dos limites constitucionais ao poder de tributar.

Pela definição ampla, posto no acórdão do STJ – constatamos que o tema foi decidido segundo o que pensa subjetivamente cada Ministro: foi dividido entre três linhas de entendimento: uma – posição vencida – entende que as normas postas nas instruções normativas estavam corretas; a segunda (a vencedora) propõe seja adotada uma linha intermediária, em que as restrições administrativas foram amenizadas, mas não se admite uma compreensão ampla; a terceira linha entende que os créditos são amplos, mas não a ponto de se confundirem com o conceito de “insumo” definido para efeito de imposto

de renda.

Esta divergência entre as posições, por si só, demonstra que a decisão não tem uma justificação técnica ordenada por uma teoria constitucional: passou a ser definida – como tantos outros casos – conforme o que pensa – subjetivamente – cada um dos julgadores que sugerem que se faça escolhas de elementos que ensejam crédito e se rejeite outros. Entre eles, certamente haverá divergência do que é essencial e relevante na produção de diversos bens e serviços.

Em outros termos, não há uma preocupação em seguir um critério hermenêutico ou uma teoria constitucional tributária prévia a ser adotada como paradigma – subjacente a todas as manifestações dos ministros – para justificar e fundamentar – a partir de uma perspectiva específica – o que determina a própria Constituição.

Ao final, os ministros que defendiam uma configuração ampla de insumo convergiram para a posição adotada pela Ministra Regina Helena Costa e determinaram que o conceito de insumo – posto pelo art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do mesmo art. da Lei nº 10. 8.33 – é compreensivo de uma significação intermediária, que terá de ser determinada – em cada caso – a partir dos critérios (subjetivos e como tais variáveis) da essencialidade e da relevância.

A determinação dos contornos da compreensão do termo insumo, posto na legislação, seria aferido, conforme sintetizado na decisão, com base nos seguintes critérios:

1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação de serviço ou na produção, ou para viabilizá-lo (pertinência no processo produtivo);

2º A produção ou prestação de serviço dependa daquela aquisição de **ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO**; e

3º Não se faz necessário o consumo do bem ou prestação de serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

A partir desta posição foi ordenado um projeto do que significa o conceito de “insumo”, qual seja (Fls. 138 do Acórdão):

Tem-se, portanto, um conceito de insumo que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. Insumo, para os efeitos do art. 3º inciso II, da Lei nº

10.637/2002 e art. 3º inciso II da Lei nº 10.833/2003, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam, processo produtivo e a prestação de serviços que neles possam ser direta ou indiretamente empregados, cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação de serviços ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço resultante.

Como se refere textualmente, o núcleo de sentido – adotado pela definição do acórdão – é constituído pelo processo produtivo dos bens, o que envolve uma constatação empírica – para verificar a essencialidade e a relevância – de todos os componentes integrados pelo processo de produção do bem ou serviço cuja receita é tributada pelas contribuições.

No caso do pressuposto de incidência constitucional do PIS e da COFINS – a configuração do que é insumo não se pode orientar a partir do emprego de bens; a nosso entender esta orientação terá de ser formulada a partir do processo de geração de RECEITA, contrapondo-se às contribuições que foram pagas – incidentes sobre a receita – pelo vendedor dos insumos, compensando os com o que for devido na venda dos bens e serviços do contribuinte.

Não se trata de definição de essencialidade ou de relevância de gastos decorrentes das compras para fabricar bens: trata-se da definição feita pelo contribuinte que utiliza insumos que lhe permitam alcançar o preço – de um bem – inserido num determinado nicho de mercado submetido à livre concorrência, ordenado simplesmente pela lei da oferta e da procura. Disso decorre que deverão ser admitidos os créditos de todos os valores que foram pagos sobre os bens e serviços adquiridos e empregados sob a perspectiva da formação do processo de produção DA RECEITA e não da produção (ou industrialização) do bem físico.

O Parecer nº 63/2018CRJ/PGACET/PGFN-MF tem como objeto esclarecer como o Resp. nº 1.221.170-PR deve ser interpretado no contexto da Administração Pública, compreendida pelo Ministério da Fazenda.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional traça – no ato acima referido – os limites de admissão dos gastos para efeito de caracterização de insumo – no plano da Fazenda Nacional – nos itens 14/17 do texto abaixo, que transcrevemos – de forma exemplificativa – para informar a posição preliminar da Procuradoria.

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária,

considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz **dos critérios de essencialidade ou relevância.**

Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item **para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.**

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, **na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como **insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente – cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de **insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.**

Sobrevém o Parecer Normativo COSIT /RFB Nº 5, de 17 de dezembro 2018, que enfoca a mesma matéria buscando (também) interpretar os limites e a compreensão da decisão – contida no Resp. nº 1.221.170-PR – e que deve ter aplicação no âmbito da RFB. Para efeito de enunciação dos critérios adotados pelo Parecer COSIT, transcrevemos algumas definições exemplificativas abaixo:

Destacamos que nestes itens, transparece nitidamente a adoção dos critérios que vinculam a configuração do termo insumo a um consumo diretamente vinculado à produção do bem físico, a exemplo do que ocorre no IPI, e que foi definido pelas Instruções Normativa nº 247/2002 e nº 404/2004 cuja ilegalidade foi determinada pelo STJ.

31. A citação concomitante à “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante, na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação sejam

utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas em legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo, destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos, até alcançarem condição de serem comercializadas.

35. Como exemplo de atividades que promovem a reunião de insumos para produção de um bem novo que não são consideradas industrialização, mas que podem ser consideradas produção de bens para fins de apuração de créditos das contribuições com base no dispositivo em tela, citam-se as hipóteses de preparação de produtos alimentares não acondicionados em embalagens de apresentação, mencionadas no inciso I, do *caput* do art. 5º, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI).

Esta adoção de critérios – no parecer COSIT – se radicaliza quando trata de revenda de bens, o que é flagrantemente ilegal. Veja-se os itens a seguir:

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I, do *caput* do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II, do *caput* do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II, do *caput* do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela

Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra, somente podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente, não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

Pelas conclusões, feitas a partir do item 166, o Parecer Normativo COSIT nº 5, literalmente, se contrapõe ao que está definido pela decisão do STJ – que tem efeito repetitivo, – podendo-se afirmar que esta norma administrativa, em face de tais violações, não pode ter reconhecidos os seus efeitos, uma vez que colidem frontalmente com a decisão do STJ e com as definições da PGFN.

A decisão do STJ em questão, mesmo afirmando o ancoramento em preceito constitucional, que trata especificamente da receita tributada no art. 195 § 12, em flagrante contradição, adota como núcleo – que indica o sentido normativo – o processo físico de produção. Seguindo esta trilha transfere o centro de irradiação de critérios de definição do sistema hermenêutico para o plano da produção de bens – tributados pelo IPI e ICMS – e não de receita.

Este ponto é essencial, uma vez que o IPI e também o ICMS têm como núcleo de relações de seus elementos a produção de bens físicos; contudo, o pressuposto de incidência constitucional da contribuição é a obtenção de receita, o que afasta a interpretação do núcleo de relações dos impostos mencionados.

A nosso ver, esta é uma questão que deve ser reexaminada, uma vez que implica contradição entre os próprios termos da decisão do STJ e também em omissão, posto que não foi inserida no âmbito da definição do conceito decorrente da eficácia técnica do art. 195, §12, da Constituição; este dispositivo foi adotado para afirmar que a questão tem natureza constitucional determinada a partir do critério da não cumulatividade.

Contudo, não foi enfrentada a aplicação contextual do que significa a expressão contida no art. 153, § 3º, inciso II, (da Constituição) quando aplicada para efeito da compensação no âmbito das contribuições; cabe destacar que neste dispositivo se define a não cumulatividade num plano geral e dinâmico

de incidências sucessiva de tributos cobrados, e que tem aplicação diferente tanto aquando aplicados ao IPI, ao ICMS ou às contribuições.

Inserindo-se a configuração do que é não cumulativo no contexto da incidência das contribuições – aplicando-se seus critérios literalmente estabelecido – terá de ser compensada a contribuição que for devido em cada percepção da receita tributada com o montante das contribuições cobradas nas compras de insumos nas operações dinâmicas anteriores.

## Da Questão de Fundo

Em nosso entender, a questão deve ser enfrentada pela conformação da teoria constitucional tributária – e não de uma teoria subjetiva de cada julgador que se estabelece em cada definição de matéria nas Cortes Superiores de Justiça, e nos diversos foros administrativos da tributação. **A teoria constitucional tributária não se conforma a partir de definições subjetivas dos julgadores: ela se estrutura a partir das próprias normas constitucionais, que indicam um sentido específico e único – conformados por sistemas contextualizados, critérios e princípios – que devem ser adotados na prestação jurisdicional.**

Para que tenhamos condições de examinar as questões inerentes à interpretação, sistemática e contextualizada, das normas jurídicas – seguindo as regras postas pela Hermenêutica – devemos integrar a interpretação ao objeto desta disciplina, avançando para um plano de interpretação transdisciplinar.

A partir deste preâmbulo (que reconhecemos longo), conformador de uma plataforma necessária para compreender as bases de fundamentação do que será discutido, pretendemos indicar os elementos que estão contidos – em forma de rede de relações de elementos integrantes de um padrão específico – na contextualidade sistemática articulada por princípios e critérios constitucionais e legais aplicáveis; é esta relação sistemática e contextual de elementos – que configuram cada pressuposto constitucional de incidência tributária – que terá de estar na base de fundamentação de cada julgamento com vistas a conformar uma discussão justificada (e fundamentada) nos termos do art. 93, inciso IX da constituição.

Em outros termos, nosso objetivo neste estudo é examinar o tema a partir de um espectro hermenêutico constitucional e legal, justificado em uma visão sistêmica, que a ciência contemporânea – e também a filosofia – adotam para fundamentar a atividade interpretativa de modo geral e, em face disso, ela também deve ser aplicada na interpretação jurídica.

## A Questão Inerente à Hermenêutica

Partindo do significado dos termos utilizados no discurso, impõe-se ao intérprete – como primeiro passo – identificar o significado semântico e contextual dos seus termos. O primeiro ponto que deverá ser observado é que todo signo (ou sinal de linguagem) se integra – ou pertence – a um sistema específico que conforma o objeto e o sentido posto no discurso. É o discurso, e sua inerência a um contexto específico, que vai indicar o sentido e a compreensão dos seus termos.

No caso em análise, teremos que, em primeiro lugar, levar em consideração que o discurso a ser analisado – como referido na decisão do STJ – está posto na Constituição, que ordena o macrossistema jurídico num primeiro plano. Por isso nos referimos acima que a metodologia deve ser a que a Constituição determina em seus termos, e não a formulada por uma maioria de componentes da corte julgadora, ao sabor das preferências pessoais, em que o entendimento dos que compõem a maioria as vezes está em contradição.

O ponto de partida de interpretação das normas jurídicas tributárias – nos processos administrativos e judiciais – deve ser orientado prioritariamente à observação dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte, mesmo aqueles que não se integram diretamente no plano do sistema tributário.

Para compor este contexto, cabe destacar que a Constituição estabelece um sistema tributário, incluindo entre outras outorgas – no caso a União – cobrar imposto de importação, imposto sobre renda, imposto sobre produtos industrializados e também as contribuições sociais.

Por certo, cada um destes impostos tem, desde logo, fixados os seus contornos pelo que é delimitado em cada um dos pressupostos constitucionais de incidência tributária. Por via dos pressupostos constitucionais se outorga uma autorização – para efeito de autorizar e também limitar a cobrança de impostos e contribuições – circunscritas a estas hipóteses, impondo, por prescrição literal posta no art. 145, §1º, que sejam observados os direitos fundamentais do contribuinte, estabelecidos na Constituição, como um todo sistematicamente ordenado.

Em outros termos, o discurso é constitucional e nele estão determinados sentidos pragmáticos específicos: é a Carta que ordena – quando determina limites e autoriza práticas – como devem ser interpretados os seus termos: impõe suas ordens notadamente por três vetores direcionais de sentido que

implicam determinações pragmáticas. De um lado, autoriza que sejam cobrados tributos, – no caso em análise – as contribuições sociais denominadas de PIS e COFINS – mas na contrapartida impõem limites intransponíveis.

Ao definir o pressuposto de incidência, delimita objetiva e materialmente o contorno do que pode ser tributado e *ipso facto* proíbe que os limites objetivos desta outorga sejam superados. Nessas condições, nem o legislador nem o intérprete – seja ele administrativo ou judicial – podem exceder estes limites. Por esta via, constitucionalmente se indica os critérios fundamentais – como pré-soluções indicativas expressas – da interpretação no contexto da teoria tributária (constitucional) por via de proibições e autorizações. Fixando o que é proibido e autorizando o que pode ser definido, impõe-se uma conduta direcional que deve ser obrigatoriamente seguida.

Um terceiro vetor que se insere nesta análise contextualmente é posta pelo parágrafo 12º – do Art. 195 da Constituição – o que confere permissão ao legislador de adotar um regime específico, para efeito de cálculo dos valores devidos em face das duas contribuições: ou o regime de incidência cumulativa ou o regime não cumulativo. Esta permissão é conferida ao legislador, e, uma vez adotada, passa a ter vigência constitucional.

Por isso, o STJ reconheceu a questão constitucional que determina, no caso, a incidência do critério da não cumulatividade; contudo, deixou – por omissão – de discutir a eficácia técnica destas prescrições no âmbito do que decidiu.

Estão presentes, assim, os vetores de sentido – proibido, obrigatório e permitido – que devem ser rigidamente observados, uma vez que ordenam uma das facetas mais importantes da Constituição no Estado Republicano Democrático de Direito; trata-se da determinação dos limites ao poder de tributar, com vistas a preservar os direitos e as garantias individuais do contribuinte.

Deve ser invocado também o art. 170 da Constituição, que estabelece a garantia individual de cada contribuinte ordenar a sua atividade econômica a partir da livre iniciativa e da livre concorrência; este preceito impõe o reconhecimento de sua atividade – econômica – tal como a venha definir livremente. Simplesmente, trata-se de uma permissão de agir livremente, de acordo com suas conveniências, que deverá ser respeitada inclusive pelas normas decorrentes da imposição tributária.

Em outros termos, quando um contribuinte produz, revende um bem ou presta um serviço, este não pode ser objeto de discriminação de forma ou conteúdo de seus insumos a partir de regras de tributação que colidam com os

pressupostos constitucionais de incidência tributária ou violem a isonomia. Esta ordenação se integra no plano da livre concorrência, exatamente para que haja uma gama de produtos similares diferenciados – disponíveis ao consumidor – e que incentive o plano da competição entre os protagonistas da atividade econômica.

Em nosso entender, nos termos em que está definida a liberdade econômica – no art. 170 da Constituição –, cada contribuinte poderá adotar o processo de produção que for mais adequado à sua pretensão; cabe unicamente ao contribuinte determinar os insumos necessários ao processo de produção de bens, o que implicará a receita a ser tributada.

Verifica-se, pois, que há óbices opostos aos legisladores e aos tribunais para fixar os insumos essenciais à produção de bens e os que podem ser relevantes, para efeito de admitir ou não créditos das contribuições decorrentes das compras.

Tomemos um exemplo simples: o que é essencial e relevante num automóvel? A simplicidade que tem como foco o ato de transportar; a sofisticação um pouco maior que possa contemplar certo luxo; ou a livre manifestação artística que busca produzir veículos com *glamour* elevado?

Nesse contexto, como fixar os limites do que é essencial e relevante, quando se sabe que a aplicação destes insumos eleva ou diminui o preço do produto, refletindo-se diretamente na receita tributada?

Cabe lembrar que o valor da receita de venda destes automóveis – o que ocorre em todos os processos de produção de bens vendidos – aumenta na medida em que na sua produção se utilizam elementos, às vezes, absolutamente irrelevantes e, como tais, não essenciais.

Nessas circunstâncias, a parametrização posta pela decisão do STJ deve sofrer nova análise para ser harmonizada com a livre atividade do contribuinte, bem como com o direito do consumidor de ter disponível uma gama enorme de bens – de um mesmo gênero – para que também possa escolher, sem ser onerado desigualmente com aumento de carga tributária, o que pretende consumir.

Buscamos enfatizar que cabe ao contribuinte a definição de essencialidade e relevância – aplicando todos os seus componentes – da forma que lhe convier, exatamente para produzir o que o consumidor irá determinar com base nas leis do livre mercado.

Como se trata de uma autorização de fazer – livremente – o contribuinte não

pode sofrer diferenciações de tratamento, que impliquem recolher mais ou menos impostos ou contribuições em face das suas escolhas. Poderão haver restrições de alguns gastos que efetivamente não têm qualquer pertinência com a produção de receita, decorrente da venda de bens e serviços.

Nosso entender é o de que esses casos são absolutamente raros, uma vez que não podemos admitir que um fabricante ou um prestador de serviços gaste – no processo de produção da sua receita – o que não lhe venha agregar um benefício refletido no preço dos seus produtos. Caso venha utilizar bens que não se reflitam no aumento de preço o livre mercado se encarregará das respectivas correções. Esta parte está compreendida objetivamente pela regra constitucional, no contexto das regras de oferta e procura que constituem a base fundamental do livre mercado.

A par disso, no Parágrafo único deste art. 170 fica assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos. O que, literalmente, vem reafirmar a premissa que acaba de ser posta a qual não admite interferência de escolhas.

Nesse contexto, o poder público não poderá fazer escolhas de elementos essenciais e relevantes – a partir de órgãos fiscalizadores orientados ao incremento de arrecadação – constituindo um rol do que enseja crédito de contribuição; esta escolha cabe a cada contribuinte no exercício da sua atividade econômica. Não cabe, pois, ao fisco e nem ao poder judiciário o poder de definir o que é essencial e relevante na produção de uma atividade laborativa.

Terá de se manter na retina que nesta discussão está envolvido unicamente o direito de creditar uma contribuição já paga anteriormente e que está integrada ao valor pago na compra dos insumos. Não se trata de vantagem ou de qualquer tipo de incentivo ou benefício fiscal; o direito decorre da Constituição e, caso não for observado, implica enriquecimento sem causa da União.

Em outros termos, a produção de bens é absolutamente livre e, como tal, todos os elementos que integram a produção de bens tributados devem ser tratados a partir do critério isonômico, sem que se permita escolher – subjetivamente – que um ingrediente ou gasto é essencial ou relevante e outro não.

## **A Questão da Sistemática e da Contextualidade**

Como acima referido, a Constituição adota diversos – mas diferentes – pressupostos de incidência tributária, autorizando a tributação e, ao mesmo tempo, limita o poder de tributar em cada caso. Como são hipóteses diferentes,

elas não podem ser confundidas uma vez que constituem sistemas compostos em forma de um padrão específico – ou paradigmas –, que decorrem de elementos relacionados com uma forma estrutural que compõe as singularidades que estão integradas – por via da identidade- em cada gênero.

Em termos de relações sistemáticas, cada coisa existente constitui um sistema articulado em torno de um núcleo específico. O sistema, na verdade, revela a estrutura formal compreendida no significado dos termos – ou conceitos – e articula, no plano da realidade, a relação de combinação e integração principiológica dos elementos que compõem as coisas singulares.

Exemplificativamente, cada cadeira, cada mesa, cada gênero vivo, é composto por um padrão de articulação de elementos que, em conjunto, estruturam um arquétipo – inconfundível com os demais; é este conjunto estrutural de relações de elementos que permite que se reconheça – tecnicamente – cada coisa como unidade individual – cadeiras, mesas, indivíduos integrantes de um determinado gênero vivo – a que se atribui um conceito; é esta mesma estrutura que – presente em cada coisa singular idêntica é constitutiva de um gênero – que passa a justificar a determinação das coisas por via de um nome.

Em outros termos, um signo ao mesmo tempo indica um conceito ou um nome e a diferenciação destes planos se dará por via dos contextos em que são identificados no discurso a ser interpretado.

Quando se trata de identificar um significado de uma expressão constitucional específica - v.g. a não cumulatividade integrada a um contexto – não há escolha do legislador; o direito de crédito – decorrente de um pagamento relativo a uma operação de compra de insumo – impõem se reconheça um critério vinculado a um contexto específico composto por um pressuposto constitucional de incidência tributária.

Este critério (da não cumulatividade) poderá decorrer do contexto da industrialização, que constituirá o elemento central da delimitação do poder de tributação que terá de ser não acumulativo; poderá estar inserida na não cumulatividade do ICMS, onde terá reflexos diferentes uma vez que seu núcleo central será a venda de mercadoria. Finalmente poderá estar contida no contexto das contribuições onde seu núcleo de irradiação de efeitos de compensações está vinculado à receita tributada decorrente das vendas inseridas num processo de operações comerciais sucessivas.

Por esta via, fica comprovado que interpretação jurídica está submetida a uma hermenêutica constitucional, técnica e sistematicamente ordenada a partir de cada pressuposto de incidência tributária: tal hermenêutica impõe ao intérprete

linhas demarcatórias e regras de interpretação científica e que terá – na aplicação das normas jurídicas – de seguir sistemas hierarquizados contextualizados na Constituição.

Para melhor explicar o tema que está sendo posto, em termos científicos ordenados por uma interpretação sistemática, temos adotado, já em alguns trabalhos publicados, o que referem a respeito dois dos maiores cientistas atuais – Capra e Luisi – sobre o que configura um sistema:

O bioquímico Lawrence Henderson (1878-1942) exerceu influência graças ao uso que fez inicialmente da palavra “sistema” para denotar organismos vivos e sistemas sociais. **A partir dessa época, um sistema passou a significar uma totalidade integrada, cujas propriedades essenciais surgem das relações entre suas partes, e “pensamento sistêmico” passou a indicar a compreensão de um fenômeno dentro do contexto de um todo maior.** Essa é, de fato, a raiz da palavra “sistema”, que deriva do grego *syn* + *histonai* (colocar junto). Compreender as coisas sistematicamente significa, literalmente, colocá-las em um contexto, estabelecer a natureza das suas relações.<sup>1</sup> (Grifamos)

Técnica e hermeneuticamente um sistema compreende um padrão formal e objetivo – que se compõem num plano estrutural individualizado, compondo um contexto em que se articulam as relações dos elementos estruturais que formam uma determinada realidade. Neste contexto não se pode incluir elementos estranhos nem excluir outros que a ele pertencem.

## Da Delimitação do Pressuposto Constitucional de Incidência das Contribuições

Pelo que está exposto, já demarcamos a questão mais importante para contestar diretamente as diretrizes emanadas tanto da decisão do STJ – em questão – e das regras administrativas, tanto da PGFN e da RFB: as regras aplicáveis para compor os regimes tributários do IPI e do ICMS são absolutamente diferentes; como sistemas contextuais, não têm qualquer relação com o regime de incidência das contribuições em causa. Não se pode sequer cogitar em orientar a definição do caso a partir de um processo de produção de bens físicos.

A cumulatividade no contexto das contribuições se integra – por compensação

---

<sup>1</sup> CAPRA, Fritjof; LUISI, Pier Luigi. **A visão sistêmica da vida**. São Paulo: Cultix, 2014. p. 94.

– a partir do processo de produção de receita: inicia-se com o primeiro adquirente que é tributado pelas contribuições que terá fim na compra pelo consumidor final. O primeiro vende a um segundo (adquirente) transferindo a este – no seu custo – um valor correspondente ao que pagou como contribuição que terá de ser compensado com os valores devidos na revenda daquele que compra.

Numa terceira etapa, este segundo integrante da cadeia vende a um terceiro – e tributa sua receita novamente. **No momento em que fará seus cálculos do valor a recolher – segundo o critério da não cumulatividade-tem o direito (constitucional) de compensar – com o que deve recolher – o valor que foi pago por ele, integrado a seu preço no momento da compra.**

O processo de compensação se repete, até que o bem ou serviço for adquirido pelo consumidor final que passa estar onerado pela carga tributária que incidiu desde a primeira incidência.

O que se impõe é reconhecer que a referência contextual se vincula A UM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE RECEITA; é este processo de produção – DE RECEITA – que terá de ser inserida no contexto do sistema da apuração das contribuições sociais em que é tributado – não cumulativamente – um processo de vendas consecutivas das receitas tributadas.

Buscamos destacar que a metodologia constitucional está submetida a estas regras e critérios de interpretação deduzidos do seu próprio texto; a Hermenêutica, a partir desta estrutura, indica – como ciência que ordena a interpretação geral da linguagem – as linhas ordenatórias do sentido das normas constitucionais.

A Hermenêutica – como ciência que fixa as regras de interpretação – constitui-se por sistema hierarquizados, que se integram no macro sistema constitucional, em que cada um dos sistemas – nele integrado – não podem ser anulados. Trata-se de uma espécie de gramática gerativa de sentidos que são intrinsecamente imposto – pelos vetores de sentidos de uma constituição num Estado Republicano Democrático de Direito – para que constitucionalmente se alcance o cumprimento das regras de convivência livre de um povo.

Conclui-se que a interpretação segue uma metodologia que se integra transdisciplinarmente à constitucional, que – como tal – deverá ser observada na aplicação do Direito.

## A Definição do que é Insumo

Uma vez apresentado todo um arcabouço de fundamentação, poderá novamente se reiterar a indagação: o que significa a expressão NÃO CUMULATIVO NO CONTEXTO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL?

Sem dúvida, trata-se de um critério vinculado à apuração dos valores devidos em face da incidência do IPI, do ICMS e também das duas contribuições. Em face da variação dos pressupostos constitucionais de incidência – variam também os contextos em que deverão ser aplicados: o significado da expressão se diferenciará na medida em que se ordenam materialmente os critérios de compensação, em contextos diferentes. A composição do significado dos termos, relembramos, decorre dos contextos em que são aplicados.

Dascal, um dos autores atuais mais importantes que trata das regras hermenêuticas, CIENTIFICAMENTE ORDENADAS PARA EFEITO DE CONSTATAR O SENTIDO DOS DICURSOS EM LIGUAGEM, define contextualidade como segue:

A língua jurídica compartilha dois aspectos importantes com a língua natural comum. O primeiro é a contextualidade do significado dos seus termos; o segundo, a sua imprecisão pragmática. **Os significados dos termos jurídicos dependem dos contextos linguísticos, sistêmicos e funcionais do seu uso; e esses termos são imprecisos no sentido de que há sempre uma penumbra semântica na qual a questão da sua aplicabilidade permanece em aberto.** Um texto jurídico decretado **deve ser concebido como portador de uma mensagem comunicativa, enviada por um emissor (E) a um receptor (R), através de um canal não imune ao ruído.** O emissor produz um texto em sua língua (Le), que o receptor toma como se fosse um texto em sua língua.<sup>2</sup> (Grifamos)

No caso em análise, o intérprete do que significa o termo não cumulativo não está livre para que a administração ou o prestador jurisdicional molde seu significado; o primeiro passo a ser dado – como referido por Dascal – terá de ser a inserção do termo – não cumulativo – na contextualidade em que (o termo) está inserido; é neste plano – de uma tributação sucessiva de receitas dentro de um processo de venda e revenda de bens e serviços – em que

<sup>2</sup> DASCAL, Marcelo. **Interpretação e compreensão.** São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2006. p. 370.

ocorre a moldura objetiva do sentido ditado pelo discurso encerrado nas prescrições constitucionais que se refletem na interpretação das normas legais.

Seja-nos permitido recordar o que já referimos em outra oportunidade:

Destacamos, pois, que o sistema constitui a organização de um todo formando uma totalidade fechada. Nessas condições, o sistema constitucional tributário compõe uma totalidade fechada, organizando um plano que ordena a autorização da tributação, impondo limites, resguardando direitos e garantias individuais. Para que tais limites possam ser impostos, deve haver a identificação dos pressupostos constitucionais de incidência tributária de forma objetiva e concreta: sem a formulação desta diretriz, o entendimento fica livre para que o intérprete afirme o que entende subjetivamente, e o limite – prescrito constitucionalmente – simplesmente deixa de existir”.<sup>3</sup>

O primeiro ponto a destacar é a prescrição constitucional, estabelecida no § 12, do art. 195 da Constituição, autorizando que a lei institua um regime não cumulativo para apurar os valores das contribuições que serão devidas pelos contribuintes e que somente poderão incidir sobre a receita.

Cabe anotar **que há uma diferença específica entre dois modelos de interpretação: o criptográfico e o modelo hermenêutico**. Esta questão está bem definida por DASCAL – que é novamente citado para conformar uma estrutura de argumentação mais linear. Quando se refere à diferença entre a interpretação criptográfica (ou literal) e a pragmática isolada leciona:

De acordo com o modelo que chamo ‘criptográfico’, o significado (digamos, de uma elocução ou de qualquer **outra parte do discurso**) **está lá, presente de maneira objetiva, como se estivesse por trás da superfície de um sinal, e o que o caçador ou intérprete tenta fazer é descobrir esse significado subjacente**. De acordo com o modelo hermenêutico, o significado não está “lá”, mas “aqui”; **é o intérprete que confere significado ao sinal, relacionando-se com ele enquanto intérprete. Enquanto que no primeiro modelo a atividade do intérprete é de descoberta, no segundo ela é de criação**. Para o modelo criptográfico, o significado é um conjunto de *dados* a ser inferido a partir de outros dados (como, por exemplo, os sinais); **para o modelo hermenêutico, o significado é uma construção a ser engendrada no processo interpretativo, que é sem dúvida,**

---

<sup>3</sup> RENCK, Renato. **O lucro real no contexto da constituição**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 47.

acionada pela presença do sinal, mas vai muito além do que pode estar *dentro* do sinal ou *por trás* dele.<sup>4</sup> (Grifamos)

Identifica-se mais um critério inarredável e como tal essencial: em todos os casos de interpretação (científica) se impõe, como início do processo, a interpretação determinada literalmente ou criptograficamente. No caso – como já referido – a expressão – não cumulativo – já vem explicada na Constituição de forma genérica e a interpretação deverá ser aplicada no contexto ao qual se refere.

Não há qualquer espaço para, hermeticamente, colocar outro entendimento diferente do que decorre da expressão literal do texto, notadamente quando o significado já está determinado por uma definição constitucional.

Edgar Morin, um dos maiores cientistas da atualidade, refere sobre a interpretação contextual:

Não só leva a situar um acontecimento em seu contexto, mas também incita a perceber como este o modifica ou explica de outra maneira. Um tal pensamento torna-se, inevitavelmente, um pensamento do complexo, pois não basta inscrever todas as coisas ou acontecimentos em um “quadro” ou uma “perspectiva”. Trata-se de procurar sempre as relações e inter-retroações entre cada fenômeno e seu contexto, as relações de reciprocidade todo/partes: como uma modificação local repercute sobre as partes. (...).<sup>5</sup>

No caso específico, teremos que concluir que a prescrição – conformadora do contexto em questão – está ordenada pelo § 12 do art. 195 da Constituição e **está definida no art. 153, § 3º inciso II, da Carta** que define o que é “não cumulativo: estamos diante de uma explicação específica – como termos num dicionário – que terá de ser observada.

Tem-se então uma estrutura fundamentada e justificada para concluir que a expressão – não cumulativo no contexto das contribuições – significa que terá de haver a compensação do que foi devido na compra do contribuinte – pelo vendedor dos insumos – com os débitos decorrentes da incidência sobre suas receitas.

Diante destes argumentos alinhados, a nosso entender – justificado e fundamentado numa interpretação sistemática e contextual – conforma-se uma definição que contraria frontalmente o que vem afirmado no acordão – Resp. nº

---

<sup>4</sup> DASCAL, Marcelo. *Interpretação e compreensão*. São Leopoldo: Ed. UNISINOS, 2006. p 217-218.

<sup>5</sup> MORIN, Edgar. *A cabeça bem-feita: repensar a reforma, reformar o pensamento*. Tradução Eloá Jacobina. 14.ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2008. p. 25.

1.221.170-PR de que o conceito de insumo é indeterminado. Pelo que foi exposto, na verdade, ele está determinado na Constituição de forma objetiva.

## Das Conclusões

Segundo entendemos, o que deverá ser enfrentado nas decisões de segunda instância, num primeiro plano, é a omissão e a contradição em que incidiu o Superior Tribunal de Justiça.

- 1) Pela análise, o acórdão: a) não detalhou a questão a partir da Constituição, notadamente as prescrições contidas no art. 195, § 12º e no art. 153, § 3º, inciso II; b) de forma literal, afirma que as instruções normativas são ilegais, uma vez que atendem a critérios implicitamente aplicáveis ao IPI; c) mas, ao fim e ao cabo, **INCIDINDO EM CONTRADIÇÃO**, determina que sejam selecionados alguns insumos – limitados ao processo de produção de bens físicos – que ensejam crédito e outros não;
- 2) No que tange à omissão e à contradição não há dúvida, tanto assim que o acórdão se refere ao art. 195, § 12 – (da Constituição) na introdução do tema, mas deixa de discutir esta questão; resta definir o conceito de insumo especificamente a partir do pressuposto constitucional de incidência tributária das contribuições, o que não foi examinado pelo STJ;
- 3) Não pode se admitir – segundo a hermenêutica – que o processo de produção da receita seja interpretado a partir de critérios inerentes ao IPI e do ICMS, como está posto implicitamente na decisão do STJ; esta tendência vem acentuada, e, de certa forma, radicalizada, pelo Parecer da PGFN; já o Parecer Normativo nº 5 /COSIT reputamos absolutamente inaplicável, uma vez que retorna ao primeiro entendimento expressado pela RFB – quando a lei foi posta em vigor – o que já foi reiteradamente rejeitado;
- 4) A nossa sugestão aos contribuintes, tendo em vista que o conteúdo do termo insumo passa a ser objeto de definição nos tribunais de segunda instância – nos processos já propostos e aos que forem postos no futuro – que esta matéria seja submetida a uma discussão específica, invocando a contradição e a omissão em que caberá – por via de interpretação em conformidade com o sistema constitucional – rediscutir o tema posto;
- 5) Em outros termos, os direitos de créditos deverão ter uma definição orientada a partir do contexto da produção de receita – tributada em cada

fase de circulação não cumulativa – e não do processo físico de produção dos bens vendidos, como ocorre no IPI e no ICMS;

- 6) Entendemos que o sentido do que significa insumo – posto no art. 3º, item II, da Lei nº 10.637/-2002 e Lei nº 10.865/2004 – está objetivamente delimitado pela definição do que constitui o processo composto pela não cumulatividade, expressamente delimitado pelo art. 153, § 3º, inciso II, aplicado à tributação em cadeia das receitas de forma não cumulativa;
- 7) Em outros termos, o aproveitamento dos créditos – decorrentes das incidências das contribuições sucessivas encadeadas – que já foram pagos no momento das compras de todos os insumos aplicados em cada bem ou serviço tributado, terão de ser compensados – em cada operação sucessiva – com os valores devidos em face da tributação das receitas dos contribuintes.