



FACULDADES LONDRINA

MARIA AMÉLIA BARROS DE ALBUQUERQUE

LGPD E PIS/COFINS:
ANÁLISE DO CASO SOBRE O ENQUADRAMENTO, COMO
INSUMO DAS CONTRIBUIÇÕES, DAS DESPESAS DE
CONFORMIDADE À LEI

LONDRINA
2023

MARIA AMÉLIA BARROS DE ALBUQUERQUE

**LGPD E PIS/COFINS:
ANÁLISE DO CASO SOBRE O ENQUADRAMENTO, COMO
INSUMO DAS CONTRIBUIÇÕES, DAS DESPESAS DE
CONFORMIDADE À LEI**

Dissertação apresentada a Faculdades Londrina como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Renato Cunha

LONDRINA
2023

Ficha de identificação da obra

Elaborado por: Viviane S. Paszczuk
Bibliotecária CRB9 1885/O

A3451 Albuquerque, Maria Amélia Barros de.
LGPD E PIS/COFINS: análise do caso sobre o enquadramento, como insumo das contribuições, das despesas de conformidade à Lei / Maria Amélia Barros de Albuquerque. - Londrina, 2023.
102 f.

Orientador: Carlos Renato Cunha.
Coorientador: Zulmar Fachin.
Programa de Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina, 2023.

Inclui bibliografia.

1. Direito e Tecnologia. 2. Direito Tributário. 3. LGPD. PIS/COFINS. 4. Regime não Cumulativo. I. Cunha, Carlos Renato. II. Fachin, Zulmar. III. Faculdades Londrina.

MARIA AMÉLIA BARROS DE ALBUQUERQUE

LGPD E PIS/COFINS:
ANÁLISE DO CASO SOBRE O ENQUADRAMENTO, COMO INSUMO
DAS CONTRIBUIÇÕES, DAS DESPESAS DE CONFORMIDADE À LEI

Dissertação apresentada a Faculdades de Londrina como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Orientador
Faculdades Londrina

Prof. Dr. Fábio Fernandes Neves Benfatti
Faculdades Londrina

Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle
Universidade Católica de Brasília

Londrina, 23 de fevereiro de 2023.

Ao meu marido Gilberto pela força incansável na etapa final desta dissertação. Todo meu amor e minha admiração.

AGRADECIMENTO

O caminho até este momento foi tortuoso e com algumas pedras e obstáculos. E eu não seria capaz de chegar até aqui primeiramente sem a paciência e sensibilidade do professor coordenador deste mestrado Zulmar Fachin e também do meu querido orientador Carlos Renato Cunha. Ambos sempre extremamente amáveis e empenhados em me acompanhar nos degraus da rotina que termina no dia de hoje.

Meu carinho e todo amor aos meus pais que foram sempre compreensivos quando eu precisava de silêncio para participar das aulas durante a pandemia. Agradeço a todos os lanchinhos feitos pela minha mãe para animar as noites e manhãs e também ao “tchauzinho” do meu pai que mesmo, com Alzheimer, e por isso sem entender o que estava acontecendo sabia que a filha estava fazendo algo importante então precisava ficar quietinho.

Agradeço também ao meu maridinho porque sem ele essa caminhada seria impossível. Passar por uma reforma, casamento e mudança de casa no meio da dissertação do mestrado só foi possível porque você esteve ao meu lado todos os dias, sorrindo quando eu achava que não mais conseguiria, e escrevendo bilhetinhos do tipo “Você consegue!” e deixando dentro do meu computador!

Por fim meu respeito pela Anabela e Alessandra que como facilitadoras na organização do dia a dia do mestrado fizeram um trabalho de excelência. Além de serem super atenciosas, estão sempre preparadas para ajudar nas diversas dúvidas e dificuldades ao longo destes dois anos.

***“A tarefa é não tanto para ver o que ninguém viu
ainda, mas pensar o que ninguém ainda pensou
sobre o que todo mundo vê”***

Arthur Schopenhauer

ALBUQUERQUE, Maria Amélia Barros de. **LGPD E PIS/COFINS**: análise do caso sobre o enquadramento, como insumo das Contribuições, das despesas de conformidade à Lei. 2023. 102 fls. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias) – Faculdades Londrina, Londrina. 2023.

RESUMO

O objetivo primeiro do trabalho é introduzir a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), no atual cenário da tecnologia da informação e apresentar a importância da sua implantação para a sociedade, utilizando-se, inicialmente, em uma parte teórica, do método dedutivo. Para tanto, se contextualiza alguns aspectos gerais da lei, como o caminho percorrido para o seu surgimento, as leis que a antecederam e serviram de base para sua criação e um estudo breve do texto da lei propriamente dita. A partir disso, discorre-se sobre os benefícios e dificuldades de sua implementação tanto para pessoa natural como para pessoa jurídica, o que justifica o exame da celeuma. Em paralelo, analisa-se o tema, sob o ponto de vista tributário, os aspectos sob os regimes tributários da cumulatividade e não cumulatividade, suas generalidades e especificidades. Em uma etapa indutiva, faz-se uma análise documental como meio de estudo documental acerca da dedução das despesas com a implementação da LGPD como crédito a ser descontado da base de cálculo do PIS e da COFINS. Conclui-se que, com a nova lei vigente, as empresas que possuem dados de clientes, fornecedores e afins, foram obrigadas a seguir uma série de obrigações para a proteção dessas informações/dados, sob pena de sofrerem punições, quais sejam multas, restrições às suas atividades etc. Dessa forma, como a adequação a LGPD se fez enquanto uma medida efetiva às suas atividades, as despesas geradas com a sua implementação nas empresas que estão no regime não cumulativo, deverão ser deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Palavras-chave: Direito e Tecnologia. Direito Tributário. LGPD. PIS/COFINS. Regime não cumulativo.

ALBUQUERQUE, Maria Amélia Barros de. **LGPD AND PIS/COFINS: Case analysis on the classification of expenses as input of the Taxes in compliance with the Law. 2023.** 102 pp. Dissertation (Professional Master's Degree in Law, Society and Technologies) – Faculdades Londrina, Londrina. 2023

ABSTRACT

The first objective of the work is to introduce the General Law for the Protection of Personal Data (LGPD), in the current scenario of information technology and to present the importance of its implementation for society, using, initially, in a theoretical part of the deductive method. Therefore, some general aspects of the law are contextualized, such as the path taken for its emergence, the laws that preceded it and served as the basis for its creation and a brief study of the text of the law itself. From this, we discuss the benefits and difficulties of its implementation both for individuals and for legal entities. In parallel, we analyze the theme, from the tax point of view, the aspects under the cumulative and non-cumulative tax regimes, their generalities and specificities. In an inductive stage, we make a documentary analysis as a means of studying the jurisprudence about the deduction of expenses in the implementation of the LGPD with PIS and COFINS. We conclude that, with the new law in force, companies that have data from customers, suppliers and the like, were obliged to follow a series of obligations for the protection of this information/data, under penalty of suffering punishments, which are fines, restrictions on their activities etc. In this way, as the LGPD orientation became an essential measure for its activities, the expenses recorded with its implementation in companies that are in the mandatory non-cumulative regime will be deducted from the PIS and COFINS base.

Keywords: Law and Technology. Tax law. LGPD. PIS/COFINS. Non-cumulative regime.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANPD	Autoridade Nacional de Proteção de Dados
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COVID	Doença do Coronavírus
DPO	Data Protection Officer
GDPR	General Data Protection Regulation
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre produto industrializado
LGPD	Lei Geral de Proteção de Dados
PHD	Doctor of Philosophy
PIS	Programa de Integração Social
REsp	Recurso Especial
REPORTO	Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária
ROB	Receita Operacional Bruta
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TI	Tecnologia da Informação
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
TIPI	Tabela de Incidências do Imposto de Produtos Industrializados
TRF3	Tribunal Regional da 3ª Região
USP	Universidade de São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DIREITO, TECNOLOGIA E PROTEÇÃO DE DADOS: ASPECTOS GERAIS DA LGPD.....	13
2.1 DIREITO E TECNOLOGIA E ANÁLISE HISTÓRICA	13
2.2 ASPECTOS OBJETIVOS DA LGPD	20
2.3 DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DA LGPD.....	30
3 DO PIS E DA COFINS E A QUESTÃO DOS INSUMOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO.....	35
3.1 GENERALIDADES DO PIS E DA COFINS E SEUS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.....	35
3.2 PROBLEMÁTICA E ACEPTÕES DOS CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE DE SUAS ESPECIFICIDADES.....	49
4 AS DESPESAS DE CONFORMIDADE À LGPD COMO INSUMO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE DOCUMENTAL.....	70
4.1 JULGAMENTO DA TNG NO TRF – 3ª REGIÃO	72
4.2 JULGAMENTO DA ENCALSO NO TRF – 3ª REGIÃO.....	80
4.3 DO CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS NOS CASOS DA LGPD	87
5 CONCLUSÃO	95
REFERÊNCIAS.....	98

1 INTRODUÇÃO

A expansão da tecnologia da informação, da Internet e dos negócios realizados por meios virtuais irrompeu no Direito Digital, um ramo do direito que nasce para atender as demandas dessa nova realidade de relações. A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais ou LGPD, como é bastante conhecida, provém do Direito Digital, tendo por base o Marco Civil da Internet e influenciada pela *General Data Protection Regulation* (GDPR).

O caso *Cambridge Analytica* que veio a público em 2018 demonstrava a necessidade de uma lei que regulamentasse a proteção de dados pessoais e impedisse o compartilhamento indevido desses dados vindo ao encontro da criação da LGPD. Com isso, a lei trouxe maior segurança jurídica às relações estabelecidas no meio virtual a partir da regulamentação do tratamento de dados e do estabelecimento de limites a esses acessos.

Com efeito, o objetivo principal deste trabalho é demonstrar que as despesas com a implementação e as adequações com a LGPD devem ser deduzidas como insumo a título de PIS/COFINS no regime não cumulativo. Para isso, inicialmente, o trabalho foi baseado no método dedutivo com a pesquisa teórica, ao enfatizar que após a entrada em vigor da LGPD urge as pessoas jurídicas adaptarem-se as exigências legais, deparando-se com situações de dificuldades na sua implementação.

Para tanto foi abordado primeiramente os aspectos gerais da lei, discorrendo-se sobre o Direito Digital e uma breve análise histórica do seu surgimento. Em um segundo momento foram destacados aspectos tributários como, as generalidades dos regimes não cumulativo e cumulativo e as especificidades de cada um deles.

Pertencente às contribuições denominadas parafiscais e mais especificadamente ao rol das contribuições sociais-previdenciárias, as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são contribuições criadas pela União com a finalidade de custear a seguridade social. Neste sentido, incidem sobre a receita e o faturamento mensal das pessoas jurídicas e sobre as importações, estas disciplinadas pela Lei nº 10.865/2004.

A maior controvérsia sobre o PIS/COFINS está na questão da não

cumulatividade de sua incidência, que é regulamentada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, conforme autorização constitucional, artigo 195, § 12º. Isto porque embora se aproximem do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em alguns pontos, sua não cumulatividade decorre de lei e não diretamente da Constituição, bem como possuem aspectos materiais distintos.

Desse modo, a apresentação de conceitos no tópico 3.1 como regime monofásico e plurifásico, lucro real, presumido e o SIMPLES, além da cumulatividade propriamente dita são fundamentais para se chegar a uma análise integrativa das contribuições do PIS e da COFINS, com o objetivo da compreensão das divergências em torno do crédito decorrente da não cumulatividade dessas contribuições.

Dessa maneira, utilizando-se do método indutivo e da análise documental, o capítulo 4 dedica-se ao estudo de caso com o intuito de levantar o posicionamento a respeito do tema, sendo que o ápice das controvérsias está no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mais especificadamente no conceito de insumos para configuração da não cumulatividade e com efeito, do direito ao crédito para as empresas, com destaque ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que fixou o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Na sequência, são apresentadas a problemática na métrica do regime não cumulativo, suas alusões e como este se concretiza e, por fim, o grande esforço financeiro realizado pelas empresas ao longo do país para se adaptarem ao novo regramento da LGPD. Isso reflete uma consequência natural à dedução dessas despesas da base de cálculo do PIS e da COFINS, tanto em razão ao critério da essencialidade, uma vez que constitui elemento estrutural inseparável da atividade econômica exercida pelo contribuinte, como também, enquadrando-se à relevância por força de imposição legal e que se faz parte integrante do fluxo operacional.

2 DIREITO, TECNOLOGIA E PROTEÇÃO DE DADOS: ASPECTOS GERAIS DA LGPD

2.1 DIREITO E TECNOLOGIA E ANÁLISE HISTÓRICA

O uso crescente de Tecnologias de Comunicação e Informação, da Internet, de aplicativos, entre outros meios digitais, na oferta ou na aquisição de bens e serviços, nas relações interpessoais, jurídicas ou comerciais, foi incorporado ao cotidiano das pessoas de tal modo a possibilitar conversas, compras e vendas, reuniões, pesquisas, atendimentos médicos, aulas e palestras, lançamentos de tributos e uma série de outras atividades pelo meio virtual.

Se antes o meio físico era obrigatório para, por exemplo, fazer uma consulta médica ou ministrar uma aula, com a evolução tecnológica, o meio digital suplantou a necessidade da presença física para uma infinidade de atividades e ações. Não se cogitava fazer reuniões por meio digital, muito menos ministrar uma palestra com expectadores em suas casas, acessando o conteúdo por meio da Internet. A conexão de um provedor e vários computadores passou a possibilitar a conexão entre as pessoas para vários fins, como os citados, pelo meio digital.

Dada a relevância, em 2019 a proteção aos dados pessoais, inclusive nos meios digitais, foi incluída no rol de direitos fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal: “LXXIX - é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais (Incluído pela Emenda Constitucional nº 115, de 2022)”¹.

Segundo dados divulgados pela pesquisa TIC Domicílios, realizada pelo Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação (Cetic.br), houve um aumento significativo do uso da Internet em 2020 no Brasil: se antes 74% (setenta e quatro por cento) da população estava conectada, o acesso naquele ano passou a ser de 81% (oitenta e um por cento) da população, o que representou, aproximadamente, 152% (cento e cinquenta e dois milhões) de pessoas plugadas pelos diversos meios possíveis à Internet – computadores, tablets, celulares,

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 03 ago. 2022.

etc.²

O aumento do uso dos meios digitais se deu, sobremaneira, pelo assolamento da pandemia do COVID. As pessoas, repentinamente, se viram em suas casas, com suas necessidades físicas continuadas, mas agora sem poderem sair. Era necessário mudar os rumos do consumo, mudar o rumo das relações interpessoais e de trabalho.

Esse aumento se deu, demasiadamente, nas classes C, D e E. Segundo dados já sintetizados, a conectividade nestas classes é muito inferior aos das classes A e B. Com efeito, as pesquisas apontam que isso acontece em todos os países e tem um viés ligado a economia propriamente dita³.

Devido a pandemia, todos precisaram se conectar para as mais diversas atividades, desde fazer compra de mercado, até se conectar para assistir a uma aula ou a fazer uma consulta médica. As mais diversas necessidades humanas passaram a ser atendidas pelo meio digital e as diversas camadas da sociedade precisaram se integrar a nova realidade posta.

As classes A e B continuam despontando na conexão, consoante citado acima, no entanto, destacou-se o aumento significativo das demais classes frente às novas necessidades surgidas. O aumento do acesso em setores que antes estavam à “deriva” trouxe diversos progressos a estas esferas. Houve naquele momento uma grande integração. Dentre esses avanços podemos citar a própria educação e a política.

No entanto, com esta nova realidade e a ampliação da abrangência da conectividade e, de certa forma, do olha de “vida”, surgem também situações de conflito, violação de direitos e deveres, incluindo o mau uso do meio virtual.⁴ Como tudo dentro do meio social, a evolução e o grande acesso trazem uma nova realidade de existência ao ser humano, que agora ganha novo espaço no ambiente social. Em contrapartida esse novo espaço também tem um preço que é o revés da ascensão: paga-se o preço de se ter espaço e acesso com as transgressões e mutilações ao próprio espaço conquistado.

Isto posto, se faz necessária a adaptação das mais diversas partes da sociedade para amparar os casos de violações e transgressões. É neste contexto que

² G1. Uso da internet no Brasil cresce, e chega a 81% da população, diz pesquisa. G1 Economia, 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2021/08/18/uso-da-internet-no-brasil-cresce-e-chega-a-81percent-da-populacao-diz-pesquisa.ghtml>. Acesso em: 03 ago. 2022..

³ Ibidem

⁴ Ibidem

o Direito Digital nasce como resposta às demandas decorrentes do uso - e principalmente do mal uso - de tecnologias e *internet* nas comunicações interpessoais e entre os cidadãos/contribuintes e o Estado constitucionalmente erigido.

Como reflexo deste contexto temos que o Direito, como ciência jurídica que tutela as relações sociais por meio de regras e normas, tem o dever de adentrar ao ramo digital para disciplinar e corresponder aos novos desafios da atualidade a fim de proteger os direitos e deveres da sociedade. José Eduardo Pimentel, Promotor de Justiça do Estado de São Paulo, em seu artigo intitulado A Introdução ao Direito Digital, cita Marcelo Barreto de Araújo nos seguintes termos:

A doutrina tem assinalado um aspecto interessante desse ramo do Direito: afirma que o Direito Digital não tem objetivo próprio. Seria um Direito com um “modus operandi diferente, sendo, na verdade, a extensão de diversos ramos da ciência jurídica, que cria novos instrumentos para atender a anseios e ao aperfeiçoamento dos institutos jurídicos em vigor”⁵.

Esse novo ramo do Direito vem para tutelar aquilo que não está posto, mas que tem urgência em ser tutelado porque já está latente e urge em direitos e deveres, violações e transgressões. A tecnologia foi rápida e necessita de premissas, limites, ponderações e agora: tratamento.

Por conseguinte, pode-se compreender o Direito Digital como um suporte ao ordenamento jurídico, objetivando a salvaguarda dos direitos já existentes e criando mecanismos inovadores a medida que despontam situações novas em razão da tecnologia e dessas inovações.

Neste sentido, pode-se dizer que a sociedade foi avançando e a tecnologia foi seguindo essa toada. Assim, em um determinado momento da história, que não faz muito tempo, a tecnologia passou a seguir caminhos próprios e a sociedade precisou parar e se organizar para proteger o substrato ao qual o meio digital já tinha se entremeadado, para garantir os direitos e deveres do cidadão, do consumidor, do contribuinte etc.

A partir dessa compreensão, a Lei nº 13.709/2018, a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), aparece como desdobramento do Direito Digital, uma vez que vem tutelar os direitos e garantias constitucionais, tais como a vida privada, a intimidade, a honra, a imagem, a utilização e/ou divulgação indevida de informações e dados.

Temos um grande avanço em nossa sociedade e devemos encarar com bons

⁵ ARAÚJO, M. B. de. **Comércio Eletrônico – Marco Civil da Internet – Direito Digital**. CNC, 2017.

olhos esse passo dado em direção à garantia dos direitos socioeconômicos, uma vez que o objetivo da normativa é a maior transparência e padronização na interação digital.

A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais dispõe sobre o tratamento de dados obtidos por pessoas físicas ou jurídicas, do direito privado ou de direito público, garantindo proteção e amparo ao titular da informação, impedindo que outrem (“terceiro”) se utilize desses dados de maneira inadequada ou não autorizada.

Com efeito, a lei permite que o titular decida o que será feito com a sua informação/dado a partir do direito de conhecer quem o detém, quem o utilizará e de que modo o fará. Reitera-se aqui, data vênia, a maestria desta lei que não só trouxe avanços, mas concretizou e perpetrou garantias necessárias ao nosso ambiente cibernético-constitucional.

Como antecessora do Brasil, e grande fonte inspiradora, a União Europeia, já no ano de 2016 promulgou a GDPR, norma obrigatória para todas as empresas que manipulam dados pessoais de cidadãos europeus, independentemente do local de sua sede.

Como pano de fundo, referida lei funda-se no consentimento do titular que outorga ou desautoriza a qualquer tempo sua concessão a partir de um conhecimento claro do motivo da utilização do dado pessoal pela empresa coletora. Desse modo, tem-se de forma clara que para a lei europeia a motivação do uso das informações e dados precisa ser de conhecimento do titular para que tenha seu consentimento e, assim, possa ser usado por outrem a partir de sua ordem de vontade⁶.

É importante consignar que a GDPR obriga todos os Estados-membros em um período em que o Brasil ainda não dispunha de qualquer lei que regulamentasse a matéria de forma específica e clara sobre determinados assuntos de suma importância ao meio digital.

Apenas dois anos depois, em 2018, quando a regulamentação europeia entrou em vigor, a LGPD brasileira foi aprovada. Essa foi inspirada precipuamente e sobremaneira na legislação europeia e trouxe de forma clara as veias das garantias no país.

Insta mencionar o Marco Civil da Internet, Lei nº 12.965, que no ano de 2014 estabeleceu princípios, garantias, direitos e deveres para usuários da internet no

⁶ PIMENTEL, J. E. de S. Introdução ao direito digital. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 13, n. 1, p. 18, 2018.

Brasil e baseia-se na neutralidade da rede, liberdade de expressão e privacidade dos usuários, servindo de premissa para a LGPD⁷. Anteriormente, o Brasil não tinha quase nada que regulamentava às relações na Internet, mas já tinha uma infinidade de relações acontecendo. O universo digital borbulhava, as relações iam e vinham há décadas.

Era necessário um instrumento regulamentador que trouxesse o mínimo, e foi esse o papel do Marco Civil da Internet. A Lei nº 12.965/2014 surgiu em uma fase em que as relações entre os sujeitos de direito no mundo cibernético já aconteciam a todo vapor, mas o Brasil não havia quase nada que regulamentasse esse intercâmbio de informações e troca de dados. Assim, foi importante para começar um universo de princípios e normas e nortear as diretrizes regulamentadoras do Direito Digital.

Cita-se alguns dos conceitos postos pelo Marco Civil da Internet que foram importantes para a construção do universo jurídico que se tem hoje sobre Direito Digital. Por neutralidade entendeu-se a rede com transporte de dados com o impedimento de discriminações tangentes à natureza do conteúdo ou à identidade do usuário; por liberdade de expressão entendeu-se a permissão ao usuário de manifestar-se livremente quanto a opiniões, pensamentos etc.; e por privacidade pode-se entender a barreira à divulgação de dados, informações pessoais, bem como o controle desses dados por pessoa não autorizada. Desses três pilares, a liberdade de expressão foi destacada na Lei com o intuito de impedir qualquer tipo de censura no âmbito digital⁸.

Embora alguns doutrinadores critiquem à criação da Lei nº 12.965/2014 atacando-a sob o prisma de não possuir eficácia normativa, não trazendo soluções concretas às dificuldades enfrentadas pelas atuais relações virtuais⁹, faz-se mister salientar que o Marco Civil da Internet aconteceu em um momento enigmático, consoante acima explanado, em que as relações no mundo cibernético já aconteciam em escalas acentuadas, mas não existiam instrumentos normativos que as regulamentassem.

⁷ NETTO, T. **Tecnologias de Informação e Comunicação e a Lei Geral de Proteção de Dados**. Instituto de Direito Real, 2021. Disponível em: <https://direitoreal.com.br/artigos/tecnologias-de-informacao-e-comunicacao-e-a-lei-geral-de-protacao-de-dados>. Acesso em: 31 jul. 2022.

⁸ TEFFÉ, C. S. de; MORAES, M. C. B. de. Redes sociais virtuais: privacidade e responsabilidade civil. Análise a partir do Marco Civil da Internet. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 1, p. 108-146, 2017.

⁹ TOMASEVICIUS FILHO, E. Marco Civil da Internet: uma lei sem conteúdo normativo. **Estudos Avançados**, v. 30, p. 269-285, 2016.

Desse modo, a Lei conhecida como Marco Civil da Internet sobreveio com o propósito de expropriar dos usuários do meio virtual a ideia de que a Internet é uma “terra de ninguém”, oferecendo respaldo legal para que os direitos fundamentais dos cidadãos fossem respeitados, inclusive de forma representativa e fundamentalista, nas relações tecnológicas.

O Marco Civil da Internet surgiu em uma época em que muitos abusavam da ausência de regulamentação para se aproveitarem e transgredirem direitos individuais, darem golpes financeiros, sem o receio de serem responsabilizados por suas ações. A sensação que alguns tinham eram de uma verdadeira “terra de ninguém” onde tudo se podia fazer sem que houvesse instrumentos normativos para responsabilização dos autores e transgressores.

A Lei nº 12.965/2014 abriu espaço para que após sua edição outras normativas despontassem objetivando resguardar de maneira mais específica alguns aspectos relevantes das relações cibernéticas e, por essa razão, deve ser analisada sob a ótica do impulso à normatização dos usuários da internet e não como meramente especuladora do Direito Digital.

Por fim, nessa análise histórica da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, vale sintetizar um escândalo que se tornou conhecido em 2018 pelo vazamento de dados pessoais, e que demonstra de modo inequívoco a importância da LGPD - no Brasil e para o mundo - para proteção de direitos e garantias fundamentais: o caso Cambridge Analytica.

A empresa britânica Cambridge Analytica trabalha com mineração e publicidade estratégica de massa de dados, mais conhecida como *big data*, para traçar perfis de consumidores e eleitores objetivando o envio de propaganda mais direcionada conforme os perfis dos usuários analisados e catalogados em consonância a algoritmos¹⁰. O que a empresa faz é analisar os perfis em específico e focalizar a propaganda de forma que a propaganda seja recepcionada por aqueles que realmente tenham interesse naquele assunto. É a chamada mineração.

Neste contexto, chegou ao conhecimento público, em 17 de março de 2018, por meio de uma reportagem da TV Channel 4, que a empresa teve acesso a dados de mais de 87 (oitenta e sete) milhões de usuários do Facebook coletados no ano 2014, época em que o Facebook permitia que aplicativos extraíssem informações de

¹⁰ NETTO, op. cit.

seus usuários sem grandes (ou quase nenhum) filtro, e utilizou-os para influenciar eleições em inúmeros países democráticos nos mais diversos continentes, ou seja, a empresa Cambridge Analytica coletou os dados dos usuários e direcionou propaganda aos redutos eleitorais direcionados, fazendo com que eleições no mundo todo fossem maquiadas, ou, melhor dizendo, direcionadas¹¹.

O caso tomou grandes proporções pois envolvia países com economias mundiais significativas, que tiveram suas eleições maquiadas e conduzidas por dados supersensíveis. Esses foram monitorados e utilizados a partir de troca de informações dos usuários nas redes sociais sem que os usuários tivessem o conhecimento de que estes dados estivessem sendo utilizados com os fins para os quais foram utilizados.

Exemplifica-se uma publicação de uma foto em uma rede social que mostra uma tendência política (pode ser a foto do candidato, um meme, uma frase, uma imagem com cores determinadas). Nesta postagem, algumas ou centenas ou milhares de pessoas comentam a postagem e isso torna latente a posição política das pessoas. Esses dados foram vendidos e os candidatos usaram dessas informações para conduzir as eleições e vencerem em determinados Estados ou conglomerados eleitorais.

Hoje se sabe que os dados na época utilizados não foram apenas do Facebook, mas também de outras redes sociais importantes e com potenciais e significativas colocações no mercado como Instagram, Twitter, Google e até WhatsApp de mais de 50 (cinquenta) milhões de usuários¹². Não se imagina mas até dados do WhatsApp, que são mega sensíveis, são vendidos com estes fins. As chamadas *big datas* oferecem dinheiro para comprar informações dos grupos de amigos e de família para saber as tendências políticas e os assuntos mais falados, e assim catalogam o que se está sendo falado ao longo de um país em ambientes considerados super privados.

Na época, a justificativa foi que os dados e informações coletadas eram para fins acadêmicos, de pesquisa e estudo; algo utilizado sem qualquer motivação política e/ou econômica, financeira. No entanto, o que as investigações demonstraram foi que houve a criação de um algoritmo com o objetivo do cruzamento das informações para criar um perfil orgânico de cada cidadão, individualmente considerado em um primeiro momento, em seguida considerando este cidadão pertencente a subgrupos, a grupos

¹¹ NETTO, op. cit.

¹² Ibidem.

específicos e ainda a um grupo maior e com grande potencial econômico: o eleitoral.

O caso Cambridge Analytica se tornou um escândalo porque veio a conhecimento do público global. Entretanto, a reflexão que deixou ao mundo foi em relação ao quanto a privacidade e intimidade de usuários da Internet podem ser violadas pelo uso das redes sociais e pela navegação em sites que permitem a captação de dados sensíveis e o quanto isso fere não só os direitos dos titulares das informações, mas da sociedade como um todo que, direta e indiretamente, sofre as consequências das manipulações com resultados intermediados e/ou vendidos e/ou maquiados.

2.2 ASPECTOS OBJETIVOS DA LGPD

Em um ambiente histórico em que a fragilidade e sensibilidade dos dados se faz latente, há necessidade de regulamentação da utilização e divulgação dos dados pessoais de forma que se torna indispensável discorrer sobre a lei e os principais pontos que motivaram o seu estudo e a sua elaboração.

Nesta perspectiva, a Lei Geral de Proteção de Dados inicia-se apresentando seu objetivo, que é a disposição sobre o tratamento dos dados das pessoas naturais. Neste sentido, a lei faz uma ressalva extremamente relevante e integrativa ao elencar que dispõe sobre os dados pessoais *inclusive nos meios digitais*¹³. Isso porque seu foco principal é a proteção das informações que são transmitidas pela Internet (e outros meios digitais).

Seguindo a narrativa, a lei trata sobre a proteção dos direitos fundamentais de liberdade, de privacidade e de desenvolvimento da personalidade de pessoas naturais a partir do tratamento de dados por pessoas naturais ou jurídicas. Neste sentido, importante ressaltar que a lei exclui de sua apreciação os dados utilizados por pessoas naturais unicamente com fins privados e sem destinação econômica - o fim deve ser, *in casu*, a finalidade da manipulação dos dados com o objetivo de tirar um proveito lucrativo disso, bem como também não considera os dados quando são usados para fins jornalísticos, artísticos ou acadêmicos/estudos de qualquer natureza e, ainda, com

¹³ BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 30 set. 2022.

fins de proteção à segurança pública ou do Estado, defesa nacional ou investigação criminal.

No tocante a segurança pública ou do Estado, defesa nacional e investigação criminal, a LGPD determina que legislação específica tratará desses casos, o que demonstra à lei grande preocupação, a fim de evitar que pessoas de direito privado fiquem responsáveis pelo tratamento dos dados sensíveis, exceto em situações em que o Poder Público exerce supervisão extensiva¹⁴.

Já em relação à sua aplicabilidade, a lei se restringe ao território nacional e aos dados cujo tratamento sejam provenientes do Brasil ou que sejam objeto de compartilhamento, comunicação ou transferência com agentes brasileiros. Assim, se expressa a importância para a lei nacional, de que os dados sensíveis sejam tratados no Brasil e que tenham como destino e a finalidade, organicamente considerada, a nação brasileira enquanto forma, operação e atividade de tratamento.

Os fundamentos da LGPD estão elencados em seu artigo 2º, consoante se denota da leitura abaixo:

Art. 2º A disciplina da proteção de dados pessoais tem como fundamentos:
I - o respeito à privacidade;
II - a autodeterminação informativa;
III - a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião;
IV - a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem;
V - o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação;
VI - a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e
VII - os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais¹⁵.

Os fundamentos salvaguardados no segundo artigo da legislação, que trouxe a proteção ao que chamamos de era digital, foram a privacidade, a autodeterminação informativa, a liberdade de expressão, a liberdade de comunicação, de opinião e de informação, a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem, os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e exercício de cidadania.

Conforme se denota, todos os direitos individuais devem ser interpretados pela égide da proteção de dados, ou seja, a partir da conferência ao titular da informação em publicar e dispor de sua imagem, gostos, pensamentos, opiniões etc. da forma como desejar. Além disso, este tem esse direito integralmente considerado contra terceiros com o intuito de utilizarem essas informações sem o seu

¹⁴ PIMENTEL, op. cit.

¹⁵ BRASIL, op. cit.

consentimento e/ou utilizarem para fins diferentes ou discrepantes do autorizado por aquele que foi o emissor do dado ou informação sensível¹⁶.

Os demais fundamentos constantes no artigo 2º, como desenvolvimento econômico, tecnológico e inovação, livre iniciativa, livre concorrência e defesa do consumidor, dizem respeito não só aos indivíduos de modo particular, mas abrangem também o desenvolvimento da sociedade de forma holística.

Nas palavras de Garcia et al. (2020) temos:

Nestes casos, a interpretação cabível é o reconhecimento do legislador da importância dos dados na sociedade da informação e do conhecimento. Embora o dado isolado não agregue valor, ele é fundamental quando analisado conjuntamente, em um contexto, com objetivos e finalidade. Assim, o dado passa a ser informação capaz de ser suporte para a tomada de decisões sociais, políticas e econômicas, especialmente neste último caso, como motor econômico da livre iniciativa e alavanca para a inovação e tecnologia, sem, contudo, deixar de lado a defesa do consumidor¹⁷.

Com efeito, o artigo 2º demonstra a preocupação do legislador em proteger a pessoa natural tanto em sua esfera privada, como consumerista e contributiva - holística, sem se descuidar do desenvolvimento econômico e social que depende do recurso da informação para sua tomada de decisões. A lei tem como objetivo resguardar a proteção dos resultados que sobrevierem no meio digital e físico, ressaltando sobremaneira as conjecturas do meio em que ocorreu.

O ser humano ao se expressar pelos meios digitais carimba das mais diversas formas a sua maneira de encarar e interpretar a vida e deve ser respeitado e, sobretudo, ter este “carimbo” preservado. O Estado deve protegê-lo e garantir que a sociedade o proteja contra àqueles que, para os fins mais diversos, aqui não unicamente e exclusivamente os fins econômicos, tentem atentar contra os seus direitos individuais.

Além disso, a LGPD conceitua uma série de termos que são importantes para o entendimento do objeto do que ela se destina. O primeiro destacado é o dado pessoal sensível, como o dado que contém informações quanto à raça, religião, opinião política, filiação a sindicato ou organização religiosa, filosófica ou política, referente à saúde ou vida sexual, dado genético ou biométrico. São os dados considerados mínimos do cidadão e que somente à ele dizem respeito por isso intitulado de dados pessoais sensíveis.

¹⁶ GARCIA, L. R. et al. **Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD):** Guia de implantação. Blucher, 2020.

¹⁷ Ibidem.

Titular é definido como a pessoa natural a quem se referem os dados, ou seja, aquele de quem se fala ou aquele de quem se refere ou se faz a referência. O controlador é citado como o agente responsável pelas decisões referentes ao tratamento dos dados. A lei cita em vários pontos o controlador e ele se mostrará uma figura importante pois está diretamente ligado ao tratamento das informações em referência. Neste mesmo sentido, a legislação traz a figura do operador como aquele que realiza o tratamento por comando do controlador. Assim, tem-se um sujeito, o controlador, que dá ordens ao operador, para que este faça ações com o objetivo de preservar ou tratar as informações objeto da intervenção.

Além de boa-fé, princípios devem ser observados no tratamento dos dados, podendo ser citados como exemplos a segurança, transparência, necessidade e adequação, além de outros, visando a responsabilidade por parte do controlador e operador dos dados e a clareza do titular em relação ao destino e motivação no tratamento de seus dados¹⁸.

No capítulo II a lei garante ao titular fácil acesso às informações sobre tratamento, como por exemplo a identificação e contato do controlador, o tempo de duração do tratamento e a finalidade específica a que se destina. Vamos imaginar que um usuário tenha seus dados capturados por um *malware* e que isso tenha sido usado com uma finalidade que vai contra o descrito na legislação. Neste caso, o titular do dado em questão terá acesso ao conteúdo da informação que foi manipulada, saberá quem é o operador e controlador responsáveis pelo tratamento do(s) dado(s) e também saberá quanto tempo demorará para que a operação se desenvolva e se resolva.

Da leitura atenta da lei, temos que o tratamento de dados pessoais necessita do consentimento do titular, sendo este dispensado apenas em casos específicos, tal como dados que sejam tornados públicos pelo titular por sua manifestação de vontade e, mesmo nesses casos, o controlador deve observar os princípios e resguardar os direitos do titular. Assim, se os dados tratados forem sensíveis, mais rigorosa a restrição da lei quanto a dispensa de autorização.

Neste contexto, vale destacar o capítulo III, que aborda os direitos do titular, como no artigo 18 da lei que traz:

¹⁸ GARCIA et al., op. cit.

Art. 18º O titular dos dados pessoais tem direito a obter do controlador, em relação aos dados do titular por ele tratados, a qualquer momento e mediante requisição:

I - confirmação da existência de tratamento;

II - acesso aos dados;

III - correção de dados incompletos, inexatos ou desatualizados;

IV - anonimização, bloqueio ou eliminação de dados desnecessários, excessivos ou tratados em desconformidade com o disposto nesta Lei;

V - portabilidade dos dados a outro fornecedor de serviço ou produto, mediante requisição expressa, de acordo com a regulamentação da autoridade nacional, observados os segredos comercial e industrial;

VI - eliminação dos dados pessoais tratados com o consentimento do titular, exceto nas hipóteses previstas no art. 16 desta Lei;

VII - informação das entidades públicas e privadas com as quais o controlador realizou uso compartilhado de dados;

VIII - informação sobre a possibilidade de não fornecer consentimento e sobre as consequências da negativa;

IX - revogação do consentimento, nos termos do § 5º do art. 8º desta Lei¹⁹.

A partir da enumeração cadenciada dos direitos do titular dos dados, transparece uma sequência de obrigações do controlador que para fazer face às exigências legais do titular deve estar preparado para cumpri-las sempre que requisitado. Nas palavras de Peloso Piurcosky: “A LGPD deixa claro que os titulares dos dados têm total direito sobre suas informações, dando a eles mais controle e, às empresas, responsabilidades”²⁰.

Ademais, o artigo 20 da lei aborda a questão da solicitação pelo titular da revisão de decisões tomadas unicamente com base em tratamento automatizado de dados pessoais e que afetem seus interesses, tais como as que definem o seu perfil pessoal, profissional, de consumo e de crédito ou os aspectos de sua personalidade, determinando o § 1º que o controlador deverá fornecer essas informações de maneira clara e adequada, sempre que forem solicitadas.

O § 1º do artigo 20 discorre que resta configurado como “dever-ser” do controlador, que além das informações serem objetivas e certas, deverão respeitar os segredos comerciais e industriais. Isso se torna relevante ao se focar a realidade vivida em pleno século XXI.

Já o § 2º, por seu turno, elenca que em caso de não oferecimento de informações de que trata o § 1º, baseado na sincronicidade dos segredos elencados acima, a autoridade nacional poderá realizar uma séria de auditorias para investigação de feitos discriminatórios no tratamento automatizado de dados pessoais em referência.

¹⁹ BRASIL, op. cit.

²⁰ PELOSO PIURCOSKY, F. et al. A lei geral de proteção de dados pessoais em empresas brasileiras: uma análise de múltiplos casos. **Suma de Negócios**, v. 10, n. 23, p. 89-99, 2019. p. 90.

A LGPD ainda disciplina como os dados pessoais de crianças e adolescentes devem ser tratados, e traz algumas especificidades, uma vez que as informações são sensíveis e tratam de pessoas jurídicas e biologicamente ainda mais frágeis e indefesas. A legislação também dispõe do tratamento quando realizado pelo Poder Público, da responsabilidade dos agentes de tratamento e tem um capítulo destinado a boas práticas e segurança genericamente considerada (Capítulo IV).

Na sequência a lei trata da transferência internacional de dados pessoais, trazendo que esta só será possível em casos em que os países ou organismos internacionais proporcionem adequado grau de proteção, ou ainda quando o controlador oferecer e comprovar o cumprimento dos princípios elencados nas alíneas do artigo 33²¹.

O Capítulo VI da Lei dedica-se aos agentes de tratamento de dados. Em sua seção I, destaca que o controlador e o operador devem manter o registro das operações por eles realizadas precipuamente quando estes tiverem interesse nestas ações (artigo 37).

O segredo comercial e industrial também foram objeto da legislação, de forma que a autoridade nacional poderá determinar ao controlador que elabore relatório que assevere os impactos à proteção dos dados pessoais, resguardando o segredo comercial e industrial (artigo 38), assunto citado reflexivamente pela lei anteriormente. Ainda importante ressaltar a forma como a LGPD dispõe a maneira que o operador

²¹ Art. 33. A transferência internacional de dados pessoais somente é permitida nos seguintes casos:

- I - para países ou organismos internacionais que proporcionem grau de proteção de dados pessoais adequado ao previsto nesta Lei;
- II - quando o controlador oferecer e comprovar garantias de cumprimento dos princípios, dos direitos do titular e do regime de proteção de dados previstos nesta Lei, na forma de:
 - a) cláusulas contratuais específicas para determinada transferência;
 - b) cláusulas-padrão contratuais;
 - c) normas corporativas globais;
 - d) selos, certificados e códigos de conduta regularmente emitidos;
- III - quando a transferência for necessária para a cooperação jurídica internacional entre órgãos públicos de inteligência, de investigação e de persecução, de acordo com os instrumentos de direito internacional;
- IV - quando a transferência for necessária para a proteção da vida ou da incolumidade física do titular ou de terceiro;
- V - quando a autoridade nacional autorizar a transferência;
- VI - quando a transferência resultar em compromisso assumido em acordo de cooperação internacional;
- VII - quando a transferência for necessária para a execução de política pública ou atribuição legal do serviço público, sendo dada publicidade nos termos do inciso I do caput do art. 23 desta Lei;
- VIII - quando o titular tiver fornecido o seu consentimento específico e em destaque para a transferência, com informação prévia sobre o caráter internacional da operação, distinguindo claramente esta de outras finalidades; ou
- IX - quando necessário para atender as hipóteses previstas nos incisos II, V e VI do art. 7º desta Lei.

deverá tratar as informações:

Art. 39. O operador deverá realizar o tratamento segundo as instruções fornecidas pelo controlador, que verificará a observância das próprias instruções e das normas sobre a matéria.²²

Desse modo entende-se que ficará a critério do controlador o estudo e cientificação das especificações acerca da matéria em referência para alinhamento com o operador. Na sequência, o artigo 41 destaca que ficará a critério do controlador a indicação de quem será o encarregado. Com efeito, dentre essas regulamentações pode-se avultar a questão da responsabilidade dos agentes de tratamento deixando a Lei às claras de que não se trata de obrigação meramente moral, mas com consequências legais bem definidas no caso de descumprimento das especificações no tratamento de dados pessoais.

No tocante as boas práticas e governança, o artigo 46 da lei explana a necessidade de os agentes de tratamento desenvolverem medidas de segurança, medidas técnicas e ainda medidas administrativas que garantam a proteção de dados pessoais de acessos não autorizados, bem como de situações acidentais e/ou ilícitas que impliquem em destruição, perda, avaria, alteração, comunicação, ou tratamento ilícito ou inadequado.

A preocupação se dá não só com a manipulação de dados em casos em que se aja com dolo, mas em casos em que se aja com inexperiência, imprudência ou imperícia. A lei é certa em determinar que haja investimentos em medidas técnicas, ações com a segurança das informações e dados e em impor responsabilidades com questões administrativas para aqueles que não se preocupam em manter os dados pessoais à salvaguarda de transgressões ou violações.

Sandra Sueli Ferreira Nunes expõe sobre a temática acima de maneira bastante assertiva:

Como se vê, a LGPD não especifica de forma clara e objetiva todos os atos de um procedimento a ser percorrido pelos agentes de tratamento rumo à adequação. Preferiu o legislador apenas estabelecer a natureza das medidas que devem ser adotadas, assim como as finalidades que devem alcançadas pela adoção das referidas medidas, recomendando que os sistemas utilizados obedeçam a padrões de boas práticas e de governança. Isso faz todo sentido, pois há que se considerar na implementação da lei a realidade de cada organização destinatária, seu ramo de atividade, modelo de negócio, os processos utilizados no tratamento de dados pessoais, a importância destes para o desenvolvimento e incremento do negócio. Assim sendo, o caminho que cada organização decidirá percorrer para atender e se adequar à lei poderá variar, desde que sejam alcançados os objetivos de garantir a

²² BRASIL, op. cit.

privacidade, a liberdade, e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural, por meio da proteção dos seus dados pessoais²³.

Segundo a autora, a lei não teria sido direta e objetiva em elencar o procedimento a ser seguido pelos agentes em caso de violações, mas apenas teria dado os caminhos que deverão ser percorridos por eles nos casos de se depararem com uma transgressão. Ao concluir seu raciocínio, diz que o legislador teria sido assertivo, pois cada entidade sabe o caminho que irá percorrer para atender e se adequar às exigências da Lei – como fará para conseguir colocar em prática tudo o que ele exige em questão de valores e em questão de vida prática, ações.

Desta maneira, se por um lado a lei deixa evidente a obrigação de adequar-se as normas e as consequências de sua não observância, por outro, abre espaço para que os controladores e operadores de dados pessoais desenvolvam métodos e técnicas próprias de acordo com suas possibilidades para atingir os objetivos legais. Essa abertura de possibilidades é a brecha usada para as empresas se utilizarem de um ou de outro método com o objetivo de se adequarem ao o que o legislador dispôs como exigência legal.

Estabelece-se em seguida, o artigo 47, que os agentes de tratamento, ou pessoas que venham a interferir nas fases do tratamento, se obriguem a avaliar a segurança da informação mesmo após o término do tratamento. Aqui tem-se o legislador com o cuidado de proteger o agente não só durante a operação, mas também de garantir que seus dados e informações sejam salvaguardados mesmo após os acontecimentos de forma segura e com plena transparência nos procedimentos.

É importante a manutenção do sigilo durante e após o término do tratamento, por todos os envolvidos. Isso é o que garante acuidade e seriedade ao procedimento, de tal forma que todo o processo de tratamento dos dados pessoais deva acontecer em sigilo e que, mesmo após a finalização da operação, todos os envolvidos, todos os dados enredados, continuem em pleno e seguro sigilo nos seus mais diversos aspectos.

Já o artigo 50 da lei retrata, de forma bastante esmiuçada, de orientações a serem seguidas pelo tratador e controlador de dados com a adoção de programas e medidas que se enquadrem às exigências legais, de maneira que, embora longas,

²³ NUNES, S. S. F. Lei geral de proteção de dados pessoais (LGPD). **Direito, Negócios & Sociedade**, v. 1, n. 1, p. 49-60, 2021. p. 51.

merecem ser transcritas:

Art. 50º [...]

§ 2º Na aplicação dos princípios indicados nos incisos VII e VIII do caput do art. 6º desta Lei, o controlador, observados a estrutura, a escala e o volume de suas operações, bem como a sensibilidade dos dados tratados e a probabilidade e a gravidade dos danos para os titulares dos dados, poderá:

I - implementar programa de governança em privacidade que, no mínimo:

- a) demonstre o comprometimento do controlador em adotar processos e políticas internas que assegurem o cumprimento, de forma abrangente, de normas e boas práticas relativas à proteção de dados pessoais;
- b) seja aplicável a todo o conjunto de dados pessoais que estejam sob seu controle, independentemente do modo como se realizou sua coleta;
- c) seja adaptado à estrutura, à escala e ao volume de suas operações, bem como à sensibilidade dos dados tratados;
- d) estabeleça políticas e salvaguardas adequadas com base em processo de avaliação sistemática de impactos e riscos à privacidade;
- e) tenha o objetivo de estabelecer relação de confiança com o titular, por meio de atuação transparente e que assegure mecanismos de participação do titular;
- f) esteja integrado a sua estrutura geral de governança e estabeleça e aplique mecanismos de supervisão internos e externos;
- g) conte com planos de resposta a incidentes e remediação; e
- h) seja atualizado constantemente com base em informações obtidas a partir de monitoramento contínuo e avaliações periódicas;

II - demonstrar a efetividade de seu programa de governança em privacidade quando apropriado e, em especial, a pedido da autoridade nacional ou de outra entidade responsável por promover o cumprimento de boas práticas ou códigos de conduta, os quais, de forma independente, promovam o cumprimento desta Lei. [...]²⁴.

Da leitura atenta do artigo 50 entende-se que os próprios controladores e operadores podem, durante o tratamento, criar regras próprias de condutas visando sempre o bom andamento da operação. A mitigação dos riscos neste momento acaba sendo um princípio basilar para os envolvidos.

Resta evidente que a natureza, o escopo, a finalidade e a gravidade dos riscos e dos benefícios decorrentes do tratamento de dados do titular serão os fundamentos norteadores das ações dos controladores e operadores no momento do tratamento dos dados e informações.

Por fim, o citado artigo 50 dispõe que é fundamental que haja uma estruturação de governança mínima para o tratamento dos dados pessoais, e que esta governança confirme o comprometimento do controlador em adotar metodologias internas que asseverem o cumprimento, de forma abrangente, de normas e práticas relativas à proteção de dados pessoais. Além disso, é fundamental que demonstre a efetividade de seu programa de governança em privacidade quando apropriado por promover o cumprimento de boas práticas ou códigos de conduta, os quais, de forma

²⁴ BRASIL, op. cit.

independente, promovam o cumprimento da lei.

Assim, a LGPD determina de forma objetiva que toda empresa implemente um programa de Governança de dados que esteja estruturado e arraigado junto ao seu fluxo operacional, qual seja, a rotina da empresa. Com efeito, a normativa cria ainda uma autarquia especial dotada de autonomia técnica e decisória vinculada a Presidência da República: a Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) cujo objetivo é fazer cumprir as determinações da LGPD em suas especificidades e normatizações, contando com o Conselho Nacional de Proteção de Dados Pessoais e da Privacidade para auxiliá-la nestas tarefas e finalidades.

E, por fim, a fiscalização, abordada em seu artigo 52, implica em advertência, multa simples e multa diária, sendo que a multa simples pode chegar até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração, publicização do ocorrido após confirmação da infração, bloqueio e eliminação de dados a que se refere a infração, suspensão parcial do banco de dados ou da atividade de tratamento por período máximo de 6 (seis) meses e proibição do exercício da atividade de tratamento de dados²⁵.

Insta ressaltar que o disposto no artigo acima não substitui a aplicação de sanções administrativas, civis ou penais. As sanções mencionadas são aplicadas aos infratores após confirmação por processo administrativo com direito a ampla defesa. Com efeito, tem-se que todos os direitos constitucionalmente erigidos serão garantidos num eventual processo para aferição de responsabilidade por infração no

²⁵ Art. 52. Os agentes de tratamento de dados, em razão das infrações cometidas às normas previstas nesta Lei, ficam sujeitos às seguintes sanções administrativas aplicáveis pela autoridade nacional:

I - advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas;

II - multa simples, de até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, grupo ou conglomerado no Brasil no seu último exercício, excluídos os tributos, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração;

III - multa diária, observado o limite total a que se refere o inciso II;

IV - publicização da infração após devidamente apurada e confirmada a sua ocorrência;

V - bloqueio dos dados pessoais a que se refere a infração até a sua regularização;

VI - eliminação dos dados pessoais a que se refere a infração;

VII - (VETADO);

VIII - (VETADO);

IX - (VETADO).

X - suspensão parcial do funcionamento do banco de dados a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período, até a regularização da atividade de tratamento pelo controlador;

XI - suspensão do exercício da atividade de tratamento dos dados pessoais

XII - proibição parcial ou total do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados.

caso de lesão decorrente do mau uso do ambiente cibernético.

2.3 DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO DA LGPD

Conforme exposto acima, as infrações decorrentes da violação das normas de proteção de dados são bastante severas e podem ser indicadas como a maior preocupação para as transgressões realizadas às empresas. Assim não poderia ser diferente. O mundo cibernético brasileiro, consoante já enfocado, estava à deriva e sedento por limitações e normativas. Após o tão conturbado período de *vacatio legis*, a LGPD entrou em vigor, finalmente, em setembro de 2020 e manteve as infrações penais suspensas passando estas a vigorar tão-somente em agosto de 2021.

Isso aconteceu uma vez que o legislador considerou que a sociedade não estava pronta para a implementação da norma e, por isso, teria um período maior de preparação para colocar as exigências em prática para, somente após o período indicado, vir a ser sancionada pela transgressão dos dispositivos elencados pela LGPD. As empresas tiveram mais um momento para se adaptarem a tudo o que foi disposto, desembolsarem quantias (algumas vezes espantosas) para se adaptarem às exigências e, só depois disso, passarem a ser penalizadas pelo eventual e factível descumprimento pela não implementação das exigências trazidas pela norma regulamentadora.

Como vimos no capítulo acima, diversas foram as requisições dispostas pela LGPD para que as empresas se adaptassem e fizessem suas alterações e mudanças para que ficassem em consonância aos ditames legais e, sobremaneira, houvesse uma mudança de cultura a fim de que a proteção dos dados pessoais passasse a ser elementar em todo e qualquer processo.

Neste contexto, para as pessoas jurídicas configurarem-se aos moldes da lei urge uma reestruturação na forma de tratamento dos dados pessoais, valendo-se da contratação de estrutura e pessoal especializado, em muitos casos fazendo-se necessário a contratação dos chamados *Data Protection Officers* (DPOs). Esta figura surgiu em decorrência da GDPR e foi espelhada para a lei brasileira como um funcionário com conhecimentos multidisciplinar, afinal, será necessário que este seja um bom comunicador além de fazer o gerenciamento de crises.

Este cargo - que surgiu com as legislações de proteção de dados, mais precisamente a legislação europeia - é o responsável pela proteção de dados dentro

de uma empresa, seja ela pública ou privada, garantindo maior segurança das informações e dados. Este agente precisa conhecer com profundidade os dados aos quais a empresa tem acesso, fazer toda a sua organização, processamento e participar de sua governança²⁶.

Além de contratar pessoal especializado, a empresa deve investir em Tecnologia da Informação (TI), em *softwares* e plataformas seguras que privilegiem a transparência e várias outras medidas que corroborem para a adequação do ambiente empresarial às exigências legalmente exigidas. Gastos e mais gastos são necessários para adaptação aos ditames da Lei.

Embora as mudanças demandem gastos e estes sejam significativos, independentemente se a empresa for de pequeno, médio ou grande porte, o risco de incorrer alguma infração trazida pela LGPD e de a empresa ter que arcar com multas e demais sanções será, certamente, mais danoso. Isso porque os gastos com a implementação serão proporcionais ao tamanho da empresa e aos riscos econômicos aos quais seu negócio está inserido.

No entanto, para uma empresa pequena ter que gastar um volume pequeno/médio de dinheiro para ter seus dados mais bem guardados é tão ou mais difícil do que uma empresa de grande porte (que tem melhores condições financeiras), e terá que gastar um volume vultuoso para se adaptar às novas exigências legais. Aqui a relação talvez não seja diretamente proporcional e aí exista um outro problema econômico e de mercado.

Outro aspecto imprescindível para a empresa estar em conformidade com a LGPD e evitar as temerosas sanções é elaborar um contrato claro e objetivo, com finalidade explícita e específica do tratamento de dados para consentimento do titular da informação. Tal contrato entre a empresa e a outra parte (de quem a empresa acessa às informações/dados) deve prever, também, o livre acesso do titular às informações compartilhadas, permitindo que ele exclua, corrija ou torne anônimo seus dados pessoais.

Em relação aos órgãos públicos, uma dificuldade que pode ser apresentada na observância da lei é o que diz respeito ao compartilhamento de dados, uma vez

²⁶ ZILLI, F. **Os desafios para as empresas diante a adequação e regulamentação a Lei 13.709/2018**. 2021. 60 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito) – Centro Universitário Curitiba, Faculdade de Direito de Curitiba, 2021. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/18637>. Acesso em: 10 ago. 2022.

que o compartilhamento faz parte das atribuições da maioria dos órgãos e com a lei é preciso preencher os requisitos exigidos de modo a não sofrer interrupções no tratamento de dados pelo poder judiciário e/ou Autoridade Nacional de Proteção de Dados, além de outras sanções.

Magacho e Trento ressaltam essa situação, em artigo publicado na Revista Brasileira de Pesquisa Jurídica:

O grande desafio da Administração Pública será em relação ao compartilhamento dos dados pessoais sem comprometer a proteção e segurança das informações, desde a coleta até a sua destruição, visto que a interoperabilidade é permitida, observados os pressupostos do atendimento de políticas públicas ou da prestação de serviços públicos. Nota-se que o compartilhamento de dados pelo Poder Público a entidades privadas é vedado, exceto nos casos de execução descentralizada de atividade pública para finalidade específica e determinada, nos casos em que os dados forem acessíveis publicamente, baseadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres ou na hipótese exclusiva de prevenir fraudes ou proteger a segurança do titular dos dados²⁷.

Consoante se denota que o Poder Público está diante de uma grande dificuldade quando se trata do compartilhamento de informações de dados pessoais pois não pode comprometer a segurança destas informações desde o momento que tem acesso a elas, até o momento que a compartilha entre seus servidores – distribuição.

Dessa forma, o Poder Público deve se adaptar as restrições e cuidados com o tratamento de dados pessoais, assim como as empresas privadas, pois mesmo possuindo algumas liberalidades por se tratar de interesse público, os princípios regidos pela lei devem ser respeitados e as motivações bem fundamentadas perante a fiscalização competente.

Com efeito, algumas das críticas em torno da Lei nº 13.709/2018 dizem respeito a complexidade e detalhamento de exigências no que tange as pessoas jurídicas. Além do dispendioso gasto para sua implantação, principalmente para as médias e pequenas empresas e a ausência de informações mais peculiares e assertivas quanto ao Poder Público tudo aliado ao medo das infrações penais para quem não se adaptar as exigências legais. Entretanto, analisando o ambiente criado pelo avanço tecnológico, ainda que as pessoas jurídicas encontrem algumas dificuldades nas modificações necessárias para se adaptarem a nova realidade, os benefícios que a

²⁷ MAGACHO, B. T. P.; TRENTA, M. LGPD e compliance na Administração Pública: O Brasil está preparado para um cenário em transformação contínua dando segurança aos dados da população? É possível mensurar os impactos das adequações necessárias no setor público? **Revista Brasileira de Pesquisas Jurídicas**, v. 2, n. 2, p. 7-26, 2021. p. 16.

LGPD traz são inegáveis.

Em primeiro lugar, e bastante óbvio, é a proteção dos dados pessoais dos indivíduos, permitindo uma maior liberdade de expressão, principalmente nos meios digitais, sem o risco dessas informações serem captadas e utilizadas por terceiro de má-fé. Após o incidente com o caso Cambridge Analytica passou-se a ter ciência do quanto os dados circularizados pela Internet são de grande valia e podem influenciar não só a vida das pessoas, individualmente, mas de nações inteiras quando se trata, por exemplo, de eleições ou de fatos econômicos como a venda de grandes corporações.

Estendendo esse benefício para a relação cliente - empresa, a pessoa natural também passa a ter mais segurança jurídica ao permitir o acesso e tratamento de seus dados pessoais, pois tanto seus direitos quanto as responsabilidades da empresa estão bem definidas em lei e sob a ótica da clareza e transparência.

Por segundo, e diretamente relacionado com o primeiro, está a liberdade de decidir como e com quem compartilhar seus dados pessoais a partir do conhecimento da finalidade com que os dados serão tratados, podendo a pessoa natural autorizar o tratamento, bem como retirar seu consentimento. Esta autonomia e ciência quanto a cada etapa do processo de tratamento de dados faz da sociedade mais integrada e mais consciente sobre as informações e sobre o compartilhamento de dados, principalmente os virtuais, evitando situações de manipulações indevidas.

No caso de dados economicamente vendáveis, a ciência quanto a esta monetização, permite ao emissor da informação a legitimidade de consentir ou não com a divulgação de determinada opinião, pensamento, ideia etc. Uma sociedade mais bem preparada no uso de informações tecnológicas, no manejo do direito digital é tão eficaz para o país em suas relações nacionais quanto o torna apto nas suas relações internacionais.

Para melhor entender a relevância da lei em um contexto globalizado, a Doutora em Direito Internacional e Propriedade Intelectual pela USP, PhD, Patrícia Peck Garrido Pinheiro, explica sobre a criação da LGPD no mesmo ano que entrou em vigor a GDPR europeia:

Isso porque o estado que não possui lei de mesmo nível pode passar a sofrer algum tipo de barreira econômica ou dificuldade de fazer negócios com os países da região. Considerando o contexto econômico atual, este é um luxo que a maioria das nações, especialmente os da América-Latina, não podem se dar. Os efeitos da GDPR são principalmente econômicos, sociais e políticos. É apenas uma das muitas regulamentações que vão surgir nesta

linha, onde se busca trazer mecanismos de controle para equilibrar as relações dentro de um cenário de negócios digitais sem fronteiras²⁸.

Com efeito, temos que a legislação sobre a proteção de dados é uma necessidade que todas as nações que estão em um contexto político e econômico de contato mútuo precisam ter, para que assim todas as arestas estejam amparadas e bem delineadas. Com isso, resta evidente a relevância da LGPD para que o Brasil mantenha suas boas práticas internas, assim como boas relações internacionais.

²⁸ PINHEIRO, P. P. Nova Lei brasileira de proteção de dados pessoais (LGPD) e o impacto nas instituições públicas e privadas. **Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região**, Curitiba, v. 10, n. 97, p. 75-87, mar. 2021. p. 14

3 DO PIS E DA COFINS E A QUESTÃO DOS INSUMOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

3.1 GENERALIDADES DO PIS E DA COFINS E SEUS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

Para abordar as contribuições previdenciárias do PIS e da COFINS, é necessário se fazer a leitura do artigo 149 da Constituição Federal, que versa sobre as contribuições denominadas de Parafiscais ou Especiais, que são aquelas criadas pela União, que detém a competência tributária para tanto, e são delegadas a arrecadação e fiscalização a outro ente tributante:

Art. 149 – Compete privativamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas, observando o dispositivo nos arts.146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo²⁹.

Pode-se classificar as Contribuições Social-previdenciárias, as Contribuições Profissionais e as Contribuições Interventivas (CIDEs), como Contribuições Parafiscais Federais, interessando para o presente trabalho as Contribuições Social-Previdenciárias, da qual fazem parte o PIS e a COFINS.

Outro aspecto relevante a respeito das Contribuições Parafiscais é que enquanto a maioria dos tributos são definidos pelo fato gerador, ou seja, a materialização da hipótese de incidência tributária, as Contribuições Parafiscais ao lado dos Empréstimos Compulsórios são finalísticas, pois não são definidas pelo fato gerador, mas sim pela finalidade pela qual foram criados. No caso das Contribuições Social-Previdenciárias: custear a Seguridade Social³⁰.

Sobre o assunto, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira em sua tese intitulada “Não-cumulatividade do PIS e da COFINS” bem coloca os ensinamentos do ilustre doutrinador Marco Aurélio Greco:

Marco Aurélio Greco, por fundamento diverso, chegou à mesma conclusão (de que as contribuições são desvinculadas da ação estatal), incluindo as contribuições no grupo de tributos cujo aspecto econômico não é o critério determinante de validade. Segundo esse autor, enquanto para os impostos (exceto os de guerra), as taxas e as contribuições de melhoria, “a Constituição autoriza a criação de determinado tributo ‘por que’ ocorreu determinado fato ou foi exercida certa atividade [...]”, sendo “o referencial básico de atribuição

²⁹ BRASIL, 1988.

³⁰ SABBAG, E. de M. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

da competência a existência de uma daquelas materialidades”, nas contribuições, a preocupação com essa materialidade é secundária, pois correspondem ao instrumento de atuação da União na área social, econômica ou das categorias profissionais e, por isso, buscam seu fundamento de validade na finalidade ou objetivo a que visam³¹.

Nos estudos de Madeira, a autora conclui que as contribuições são desvinculadas da ação estatal, colocando-as no grupo dos chamados tributos, cujo aspecto econômico não possuem um juízo crítico de validade. Na linha do elencado, o que acontece no caso das contribuições é que a apreensão com a materialidade fica em segundo plano de modo que o que se torna importante é a atuação da União.

Embora o artigo 4º do Código Tributário Nacional disponha que o fato gerador da obrigação determina a natureza jurídica do tributo, Greco afirma que “a qualificação pela materialidade não exclui, nem compromete, a constitucionalidade de uma lei que tenha seu fundamento de validade aferido em razão de uma finalidade”.³² Com essas considerações, resta evidenciada a legalidade das Contribuições Parafiscais em que sejam tributos finalísticos, uma vez que são meios elencados pela Constituição Federal para dar suporte à Seguridade Social.

Neste sentido, o artigo 195 da Constituição Federal (CF) trata das Contribuições Social-Previdenciárias nos seguintes termos:

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, Estados, Distrito Federal e Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade por ela equiparada na forma da lei, incidentes 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 ou o faturamento;

c) o lucro.

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar³³.

³¹ MADEIRA, P. H. B. G. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 157 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022. p. 19

³² GRECO, M. A. **Não cumulatividade no PIS e na COFINS**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 148.

³³ BRASIL, 1988.

O parágrafo 4º³⁴ do mencionado artigo dispõe sobre as Contribuições Residuais que podem ser criadas para custeio da Seguridade Social mediante lei complementar, desde que não-cumulativas e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição³⁵.

Desse modo, as Contribuições Social-Previdenciárias são tratadas de maneira bastante elucidativas pelo artigo 195 da Constituição, apontando como fontes de custeio da Seguridade Social, empregado, empregador, loterias e apostas, importador, e dá ensejo para criação de novas fontes de custeio com as Contribuições Residuais.

As Contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS), bem como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), tem como contribuintes as pessoas jurídicas de Direito Privado e as que lhe são equiparadas nos termos da lei pela legislação do imposto de renda, até mesmo as sociedades de economia mista, empresas públicas e suas subsidiárias³⁶.

Quanto a base de cálculo, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento mensal, receita bruta da empresa (totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante atividade exercida por ela e a classificação contábil adotada), com algumas exclusões trazidas em lei específica³⁷.

Outra incidência do PIS/COFINS é sobre as importações, conforme ditame do §2º, II, do artigo 149 da CF que estabelece que as contribuições sociais trazidas no *caput* do artigo incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, criando a modalidade do PIS importação e da COFINS importação³⁸.

Esta modalidade de PIS/COFINS é disciplinada pela Lei nº 10.865/2004, trazendo o artigo 2º o rol de bens e serviços não abarcados por essa contribuição, bem como o artigo 8º, § 12 situa alíquota zero das contribuições para determinadas importações tais como: gás natural destinado ao consumo em unidades termelétricas integrantes do Programa Prioritário de Termelétricas; livros; gás natural liquefeito; produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8; e ovos, classificados

³⁴ BRASIL, 1988. § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

³⁵ Ibidem.

³⁶ SABBAG, op. cit.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem.

na posição 04.07; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI); material de emprego militar etc³⁹.

Nessa mesma esteira a Lei nº 10.149/2000 dispõe sobre a incidência do PIS/COFINS nas operações de venda especificadas na lei, com o artigo 2º discorrendo sobre alíquotas zero para receita bruta decorrente da venda de produtos tributados, conforme inciso I, artigo 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas como industrial ou importador⁴⁰.

No que pese o artigo 195 ter vários parágrafos contendo regras às contribuições sociais, pinça-se para maior atenção ao § 12º, que estabelece que será definido em lei os setores econômicos em que as contribuições para seguridade social sobre receita e faturamento e sobre importação serão não cumulativas. Com esse intuito as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram promulgadas, disciplinando a primeira os casos de não-cumulatividade na cobrança do PIS e a segunda da COFINS⁴¹.

Sacha Calmon Navarro Coelho ensina sobre as leis acima mencionadas:

Na verdade, não se trata da não-cumulatividade típica do ICMS e do IPI, mas formas de apurar o imposto devido com o aproveitamento do valor de certas despesas feitas pelos contribuintes, como por exemplo, a aquisição de bens para o ativo fixo, compra de insumos, salários pagos e até algumas despesas financeiras. É dizer, a base de cálculo passou a ser mais sofisticada, apenas isso⁴².

Antes de adentrar mais especificadamente ao tema da cumulatividade e não cumulatividade das contribuições PIS/COFINS, é imprescindível discorrer sobre alguns conceitos tributários como regime monofásico e plurifásico, regimes cumulativos e não cumulativos, lucro real e lucro presumido. Para isso toma-se o exemplo de alguns outros tributos, de tal modo que por meio dos aspectos gerais se chegará a um melhor entendimento nos casos específicos do PIS/COFINS.

Por regime monofásico, como o próprio nome já evidencia, entende-se

³⁹BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm. Acesso em 11 nov. 2022.

⁴⁰BRASIL. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm. Acesso em 12 nov. 2022.

⁴¹ CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁴² COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 475.

quando a concentração do tributo aparece em uma única fase, suportada por um contribuinte. No regime plurifásico, por sua vez, ocorre justamente o inverso, ou seja, a tributação ocorre em diversas fases desde a produção até o consumidor final, como no caso do IPI e do ICMS, em que as incidências desses dois impostos aparecem inúmeras vezes da produção à comercialização.

De maneira mais aprofundada, pode-se separar regime monofásico e plurifásico de acordo com fatos interligados e pertencentes a determinada atividade econômica. Como, por exemplo, o regime monofásico o II (Imposto de Importação) em que não há fatos interligados, mas o simples ato de importar já constitui a atividade econômica completamente desenvolvida. E como exemplo de regime plurifásico, o ICMS, em que as operações interligadas são imprescindíveis à concretude da atividade econômica⁴³.

Pode-se separar regime monofásico e plurifásico também de acordo com os tipos de tributação de uma mesma espécie tributária, assim explanados na tese de Raquel Xavier:

Tem-se regime de tributação monofásico quando, apesar da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica ser plurifásica, o legislador, seja por política fiscal, seja por facilitação na arrecadação, faz a opção de tributar apenas um único fato integrante da cadeia, deixando de tributar os demais fatos pertencentes ao ciclo. O regime de tributação plurifásico caracteriza-se pela tributação da mesma espécie tributária sobre todos os fatos interligados e pertencentes ao ciclo. Em suma, todos os fatos integrantes da cadeia de fatos interligados e pertencentes a determinado setor da atividade econômica sofrem a incidência do mesmo tributo⁴⁴.

Dessa forma, compreende-se que o regime monofásico em sentido de tributação, consiste em tributar uma única etapa da atividade econômica, enquanto o regime plurifásico incide tributação em todas as etapas da cadeia produtiva. Essas elucidações são de suma importância para compreensão dos conceitos de cumulatividade e não cumulatividade, pois são conceitos interligados ao regime plurifásico e ao monofásico.

A não cumulatividade está associada ao regime plurifásico, pela razão que apenas em tributos com uma cadeia de fatos interligados possibilitam a tributação em diversas etapas do ciclo de atividades, e a não cumulatividade vem do impedimento legal de acúmulo de incidências do mesmo tributo nessas diversas etapas.

⁴³XAVIER, R. M. M. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**: uma visão pragmática. 2008. 152 fls. Tese (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

⁴⁴ Ibidem, p. 32.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o Imposto sobre Produtos Industrializados e os Impostos Residuais da União são cobertos pelo princípio constitucional da não-cumulatividade (artigos 155, § 2º, I; 153, § 3º, II; 154, I todos da CF). Este impede a cobrança nas várias fases de incidência tributária entre o produtor e o consumidor final, evitando a sobreposição de incidências, ocorrendo a cobrança do tributo pelo valor agregado ou acrescido em cada operação e não pelo valor total, também denominada “tributação em cascata”⁴⁵.

Por regime cumulativo entende-se que o tributo incide em cada etapa da circulação de mercadorias, acumulando-se em todas as operações, considerada desde sua origem até o destino. Por regime não cumulativo entende-se que o tributo incide em todas as operações, mas com dedução dos valores incididos nas etapas anteriores, como no caso do ICMS e do IPI no sistema tributário brasileiro⁴⁶.

Paulo de Barros Carvalho discorre sobre o princípio da não cumulatividade como um limite objetivo que impõe técnica para que o valor do tributo devido em cada operação possa ser compensado com a quantia incidente sobre as operações anteriores, isso pautado nos valores do respeito à capacidade contributiva, justiça da tributação e uniformidade na carga tributária⁴⁷.

Para Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges:

A incidência em cascata do IPI e, também, do ICMS sobre as fases da circulação econômica de produtos e mercadorias tornava o custo de produção e comercialização desses bens, excessivamente oneroso, motivo este que levou os autores da reforma fiscal de 1965 a adotar o Princípio da Não-Cumulatividade para aqueles impostos⁴⁸.

Hugo de Brito Machado por sua vez entende que o objetivo do princípio constitucional da não cumulatividade, criado na França nos anos 50, é evitar o aumento do ônus do imposto em razão da grande quantidade de operações tributáveis a que ele é sujeito. Porém, isso não significa uma maior ou menor tributação, pois é a maior ou a menor alíquota do imposto que configura, na realidade, um tributo elevado ou não. Portanto, o objetivo real da não cumulatividade é tornar conhecido o ônus tributário total que o imposto representa e criar empecilhos para diferenciação desse ônus em virtude do número de operações realizadas⁴⁹.

⁴⁵ SABBAG, op. cit.

⁴⁶ MACHADO, H. de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

⁴⁷ CARVALHO, op. cit.

⁴⁸ REIS, M. L. A. dos; BORGES, J. C. **O IPI ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 165.

⁴⁹ MACHADO, op. cit.

Se para alguns doutrinadores como Maria Lúcia dos Reis e Cassiano Borges o princípio da não cumulatividade se justifica para amenizar a oneração tributária decorrente das diversas incidências a que determinados tributos estão sujeitos, para outros, como Hugo de Brito Machado, a oneração tributária tem mais a calhar com a questão das alíquotas do que com a não cumulatividade.

Nesse ensejo, as alíquotas zero de alguns produtos e situações do PIS/COFINS, que tanto se aproximam dos impostos IPI e ICMS, caracterizariam o regime monofásico na medida em que determina a incidência tributária apenas uma vez e faz contraposição com o regime da não cumulatividade não gerando crédito a ser compensado, porquanto a não cumulatividade está diretamente ligada ao regime plurifásico, conforme julgados a serem apresentados e melhor analisados oportunamente⁵⁰.

Sacha Calmon Navarro Coelho, ao explicar o cálculo do ICMS dispõe que para chegar ao *quantum debeatur* não basta aplicar alíquota sobre os valores das operações tributáveis, mas fazer a dedução dos créditos de “entrada”, assim como dos valores de créditos “presumidos”, sendo essa dedução não facultativa, mas imperativa. Conforme explica o autor, “É que o princípio da não cumulatividade integra a norma de tributação do ICMS. Está dentro dela e não fora dela”⁵¹.

O mesmo doutrinador explica que para que a não cumulatividade ocorra é preciso uma corrente fiscal entre os contribuintes para que os impostos pagos nas operações anteriores por alguns sejam tomados por créditos dedutíveis dos impostos a serem pagos pelos contribuintes subsequentes⁵². Para tratar dos créditos dedutíveis do regime não cumulativo é preciso inserir a temática dos regimes de Lucro Real e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Essa temática que envolve matérias como contabilidade e economia e empresarial, é bastante complexa e não cabe nesse momento aprofundá-la, mas apenas fazer conhecer o conceito mais básico dos regimes e associá-los ao PIS e a COFINS.

O Decreto-Lei nº 1.598/77 em seu artigo 6º aponta como lucro real, para fins de apuração do IR:

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regime monofásico de tributação não permite creditamento de Pis e Cofins, decide Primeira Seção**. Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/20042021-Regime-monofasico-de-tributacao-nao-permite-creditamento-de-PIS-e-Cofins--decide-Primeira-Secao.aspx>. Acesso em: 15 nov. 2022.

⁵¹ COELHO, op. cit. p. 369.

⁵² Ibidem.

Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial;

§2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente⁵³.

Após a leitura do artigo, é válido fazer referência ao artigo 11 do mesmo Decreto-Lei. Esse estabelece lucro operacional como resultado das atividades principais ou acessórias objeto da pessoa jurídica por constituir parte da soma para apuração do lucro líquido. E a partir do entendimento do que vem a ser o lucro real, bem como a forma que se faz seu cálculo, passa às pessoas jurídicas obrigadas a esse regime.

O artigo 14 da Lei nº 9.718/1998 traz as pessoas jurídicas obrigadas a adotar o regime de lucro real:

Art. 14º. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

⁵³BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 20 nov. 2022.

- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
- VII - que explorem as atividades de securitização de crédito⁵⁴.

O artigo mencionado acima, elenca em seus incisos as pessoas jurídicas compelidas a adotarem o regime de lucro real, porém as demais pessoas jurídicas não citadas nesse artigo, possuem a faculdade de optarem por esse regime ou outro que melhor lhes convenha para a quitação de seus tributos⁵⁵.

No que se refere ao lucro presumido, o legislador aborda as possibilidades, dispondo sobre as pessoas jurídicas que podem optar por esse regime tributário para fins de apuração do IRPJ, conforme o artigo 13 da Lei nº 9.718/98:

Art. 13º. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido⁵⁶.

Com base nesse artigo compreende-se que é facultado as pessoas jurídicas que possuem receita bruta inferior à receita bruta das empresas, obrigadas por lei a optarem pelo lucro real, tributarem pelo regime do lucro presumido. Nesta seara, ressalta-se que quanto ao lucro presumido, o Portal Tributário o coloca como um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta (ROB) acrescido de outras receitas eventuais. Por não se basear no efetivo lucro contábil, mas na aproximação fiscal é que recebe a denominação de presumido⁵⁷.

Há ainda o regime chamado SIMPLES que pode ser adotado pelas

⁵⁴ BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 20 nov. 2022.

⁵⁵ OLIVEIRA, M. T. de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. 2009. 120 fls. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

⁵⁶ BRASIL, 1998.

⁵⁷ PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é lucro presumido?** Disponível em:

http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee_lucropresumido.htm. Acesso em: 27 nov. 2022.

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (disciplinadas pela Lei Complementar Federal 123/2006), dispendo de um recolhimento tributário simplificado. Seguindo os ensinamentos de Carlos Renato Cunha, o SIMPLES é um tratamento favorecido às micro e pequenas empresas sob a égide do desenvolvimento econômico com base nos artigos 170, IX e 179 da Constituição Federal. Estes determinam tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte com o intuito de incentivá-las por meio da simplificação das suas obrigações tributárias, administrativas, previdenciárias e creditícias ou pela redução ou eliminação destas por lei⁵⁸.

A importância em reconhecer o tipo de regime tributário adotado pela pessoa jurídica para fins do IRPJ está no fato de que a opção pelo regime do lucro presumido no IR exige a adoção do regime cumulativo para o PIS e a COFINS. Por sua vez, a adoção pelo lucro real no IR implica adoção do PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo. No caso do Simples Nacional, a opção englobará os três tributos. Isso porque nos incisos II e III, tanto da Lei nº 10.637/2002 em seu artigo 8º, como da Lei nº 10.833/2003 em seu artigo 10º, estabelecem que às pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro presumido para fins de apuração do IR e às optantes pelo SIMPLES, não se aplicam o regime da não cumulatividade para PIS/COFINS.

Veja-se que, no caso do Simples Nacional, diferente da não cumulatividade do IPI, ICMS e Impostos Residuais da União expressa na Constituição Federal, esta autoriza lei infraconstitucional a definir os casos em que as contribuições de PIS e de COFINS serão não cumulativas. Dessa maneira, para Débora Sotto e Carlos Renato Cunha não há que se falar em invalidade na previsão de cumulatividade em relação a essas contribuições no caso do SIMPLES⁵⁹.

Maurício Oliveira, em sua tese, explica que para as empresas tributadas pelo regime do lucro real para fins de Imposto de Renda (exceto as financeiras e congêneres), há autorização legal para aplicação do regime não cumulativo, consistente em apurar as contribuições sobre o valor agregado em cada etapa do processo. Isso gera créditos de PIS ou COFINS pagos nas aquisições para serem descontados no valor a recolher das vendas⁶⁰.

O mesmo autor questiona o aumento significativo das alíquotas pelo governo

⁵⁸ CUNHA, C. R. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011.

⁵⁹ CUNHA, op.cit.

⁶⁰ OLIVEIRA, op. cit.

de PIS passando de 0,65% para 1,65% e a COFINS de 3,00% para 7,60%, aumentando em muito o valor da arrecadação com essas contribuições quando a não cumulação foi instituída com o fim de evitar o aumento da carga tributária⁶¹.

Para os optantes pelo regime do lucro presumido, a arrecadação do PIS e da COFINS permanece de forma cumulativa, sendo regidas pela Lei nº 9.718/98, com alíquotas 0,65% para PIS e 3,00% para COFINS, tendo por base de cálculo o total das receitas auferidas pela empresa, ressalvadas as hipóteses de exclusões trazidas pela lei⁶².

Após os devidos apontamentos sobre os conceitos que envolvem a questão dos regimes cumulativos e não cumulativos, tanto no tocante aos tributos monofásicos e plurifásicos, quanto aos regimes de lucro real e presumido, passa-se a análise integrativa das contribuições PIS/COFINS propriamente ditas.

Conforme já mencionado anteriormente, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 trouxeram as hipóteses de não cumulatividade para o PIS e a COFINS, o que leva ao entendimento que nas hipóteses não abarcadas pela lei cabe o regime cumulativo. A Lei nº 10.637/2002 traz no capítulo I da cobrança não cumulativa do PIS a saber:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

V- Referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível,

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

⁶¹ OLIVEIRA, op. cit.

⁶² Ibidem.

- X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;
- XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;
- XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e
- XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures (grifos meu)⁶³.

A partir da leitura do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002, é possível visualizar as situações de vedação a cumulatividade tributária do PIS, tendo por base a receita bruta da empresa e demais valores adquiridos por ela. O parágrafo 3º, por seu turno, explicita os casos em que não integram a base de cálculo da receita, tais como nas situações de vendas canceladas ou subvenções para investimento por exemplo.

O artigo 2º da mesma lei estabelece que a alíquota aplicada sobre a base de cálculo será de 1,65%, trazendo o parágrafo 1º a ressalva para que seja aplicada alíquota especificada em outras leis nos casos de receita bruta de produtores e importadores de determinados itens, a citar alguns: gasolina; produtos farmacêuticos; perfumaria etc.

Outro artigo indispensável para o referido tema é o artigo 3º, uma vez que a não cumulatividade traz a possibilidade de gerar créditos a serem descontados, a detalhar:

- Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008)
- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;
- 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;
- III - (VETADO)
- IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de

⁶³ BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10637.htm. Acesso em: 16 nov. 2022.

Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços⁶⁴.

Observa-se que os itens tidos por dedutíveis são os associados diretamente ao funcionamento da atividade empresarial, essenciais para o desempenho da atividade, tais como energia elétrica, insumos, máquinas, equipamentos e ativos imobiliários, aluguéis, bens incorporados ao ativo intangível da pessoa jurídica etc., todos minuciosamente explicados nos incisos acima transcritos. O parágrafo terceiro do mesmo artigo destaca que os créditos só serão devidos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, seja em relação aos bens e serviços adquiridos, seja em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados.

Passando para a não cumulatividade da COFINS, a Lei nº 10.833/2003 dispõe texto muito semelhante ao do PIS, motivo pelo qual se torna desnecessária sua transcrição na íntegra. Destaca-se porém, que a alíquota a qual o artigo 2º destaca como sendo de 7,6%, com as exceções do parágrafo primeiro, segue as mesmas da Lei nº 10.637/2002.

Raquel Xavier espõe interessante crítica a essas leis em sua tese, sob o argumento de que o método pelo qual se calcularia a não cumulatividade deveria ser a base legal e não apenas situações casuísticas. Porquanto gera-se inseguranças para aplicação da não cumulatividade, estando esta última, fora do seu contexto motivador⁶⁵.

Patrícia Madeira também faz alguns apontamentos sobre as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mas no que tange o conceito de receita auferida pela pessoa jurídica, pois defende que a distinção dos conceitos de receita,

⁶⁴ BRASIL, 2002.

⁶⁵ XAVIER op. cit.

faturamento e operações são imprescindíveis para compreensão da materialidade econômica do PIS e da COFINS não cumulativos⁶⁶. Em suas palavras:

Ocorre que as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 excluem de seu âmbito de aplicação determinadas pessoas jurídicas e certas receitas, originadas de atividades específicas. A análise das receitas excluídas revela que são, invariavelmente, provenientes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou seja, de operações que dão origem ao *faturamento* – o que, a princípio, confirmaria a conclusão de que existem duas contribuições: o PIS/Cofins incidentes sobre a totalidade das receitas, sujeitos à apuração não cumulativa (por isso chamados PIS e Cofins não-cumulativos); e o PIS/Cofins incidentes sobre as receitas provenientes de operações de vendas de mercadorias e serviços (*faturamento*), as quais estão excluídas da não-cumulatividade (designados PIS e Cofins cumulativo). Mas há casos em que o mesmo contribuinte aufere tanto receitas sujeitas à apuração cumulativa como receitas sujeitas à apuração não-cumulativa – o que infirma o raciocínio de que a amplitude da receita é que definiria a espécie de contribuição, à qual estaria submetido cada contribuinte⁶⁷.

Nesse contexto, a compreensão do que vem a ser a receita do PIS e da COFINS é salutar para especificação do tipo de contribuição que o indivíduo configurado como contribuinte está sujeito. Isso leva a outra reflexão em torno da não cumulatividade das contribuições aqui tratadas: a diferenciação entre a não cumulatividade do ICMS e do IPI e do PIS/COFINS.

Conquanto para uma primeira análise da não cumulatividade do PIS/COFINS é necessário visualizar a proposta à luz do ICMS e do IPI, impostos estes bastante didáticos quando o assunto é demonstrar as diversas incidências do mesmo tributo dentro de suas etapas de “entrada” e “saída”. A materialidade do ICMS e do IPI são distintas do PIS e da COFINS e, portanto, não se trata da mesma cumulatividade. Para o ilustre professor Marco Aurélio Greco:

[...] o universo de elementos captáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos é mais abrangente que o referido pelo ICMS (e também pelo IPI), pois esses impostos dizem respeito ao processo de circulação de um produto (conotação física), ao passo que aquelas contribuições, tratando do processo de formação do faturamento e das receitas, levam em conta, além de elementos físicos, elementos financeiros relevantes para sua obtenção⁶⁸.

Corroborando com o autor, renomados doutrinadores defendem a ideia de um estudo dissociado da não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS da abrangida pelo ICMS e IPI, isto porque os elementos constituintes do PIS/COFINS são mais amplos que dos Impostos sobre Circulação de Mercadorias e dos Impostos sobre Produtos Industrializados.

⁶⁶ MADEIRA, op. cit.

⁶⁷ Ibidem, p. 36-37.

⁶⁸ GRECO, op. cit., p. 108.

Por consequência, quando o assunto é em torno dos créditos acerca do artigo 3º das leis sobre não cumulatividade, tanto do PIS/PASEP quanto da COFINS, o conceito de insumos gera discussões, pois há quem proteja a não equiparação com a definição de insumos característicos do ICMS e do IPI, porquanto já demonstrada a diferença na materialidade desses impostos x aquelas contribuições.

Natanael Martins, citado por Patrícia Madeira, defende a ideia de que como a materialidade do PIS/COFINS abrange todas as receitas auferidas pela empresa, somente com a dedução de todas as despesas necessárias a consecução das atividades empresariais é que a não cumulatividade a que se refere a lei será cumprida de modo correto. Considera-se então, todos os custos de produção como insumos, com base no artigo 290 do Decreto nº 3.000 de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IR⁶⁹.

Não obstante, Greco discorda do posicionamento de equiparação com a legislação do IR, pois para ele, renda é diferente de receita (materialidade do PIS/COFINS) e, destarte, nem todos os custos da produção empresarial interferirão na receita da empresa. Tão pouco, pode equiparar-se ao do IPI, mas deve ser considerado insumo apenas o participativo no processo de formação da receita, ou seja, dispêndios com a prestação de serviço e/ou a fabricação ligados à produção da receita⁷⁰.

No decurso do próximo capítulo foi abordada novamente a questão dos insumos sob um prisma jurisprudencial, cabendo no momento, diante do exposto sobre relevantes questões que versam sobre a cumulatividade e não cumulatividade das contribuições PIS e COFINS com a opinião de diversos autores sobre o assunto, encerrar as referidas acepções.

3.2 PROBLEMÁTICA E ACEPÇÕES DOS CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE DE SUAS ESPECIFICIDADES

Pode-se iniciar a segunda parte deste capítulo com a opinião do renomado doutrinador Hugo de Brito Machado acerca da não cumulatividade:

A não-cumulatividade é uma característica inadequada para impostos de ampla incidência, como o ICMS, porque de difícil controle e portanto de administração excessivamente onerosa, tanto para o fisco como para o contribuinte. Além disso, em país com extensão territorial e as enormes

⁶⁹ MADEIRA, op. cit.

⁷⁰ Ibidem.

diferenças econômicas e culturais do Brasil, enseja-se práticas fraudulentas incontroláveis, em face das quais a Administração vê-se obrigada a adotar práticas no mais das vezes exageradamente rigorosas e injustas para os contribuintes em geral⁷¹.

Nesse sentido, em que pese a opinião de Hugo de Brito Machado, a não cumulatividade é atribuída a impostos e contribuições de grande incidência tais como IPI e ICMS, PIS e COFINS, sem, todavia, descuidar a lei e o judiciário de cercar tais situações de cautelas a fim de evitar situações que almejem burlar o Fisco.

Dentre essas situações, uma das mais controvertidas dentro do sistema tributário brasileiro é a problemática que gira em torno de se os créditos oriundos do regime não cumulativo são realmente dedutíveis ou se não integram as exigências legais para tal dedução.

Conforme depreende-se dos tópicos abordados no capítulo anterior muitos dos conceitos que envolvem as questões da cumulatividade e não cumulatividade das contribuições PIS/COFINS são equiparadas a de outros impostos, principalmente, ICMS e IPI, sem, contudo, possuírem a mesma natureza jurídica, o que abre margem para interpretações e comparações que muitas vezes só serão esclarecidas por meio de decisões judiciais.

Seguindo a narrativa, cabe a análise de uma decisão do Superior Tribunal Federal (STF) de 1980, disposta na tese de André Moreira, sobre o direito ao crédito de ICM em produtos destruídos em incêndio, em que o conceito de plurifasia é abordado como requisito essencial da não cumulatividade:

Os excertos do voto do Relator, Ministro OCTAVIO GALLOTTI, lançam luzes sobre o tema:

“(...) O direito, constitucionalmente garantido, da não-cumulatividade, para repartição ideal da carga tributária, só existe ao se considerar presente o trato sucessivo das operações realizadas pelo contribuinte com a mesma mercadoria.

Daí concluir-se que a não-cumulatividade só tem razão de ser se ocorrente a multiplicidade de operações tributáveis, realizadas por comerciantes, industriais ou produtores. É essa a presunção constitucional, que não surte efeitos quando o processo econômico se exaure numa só operação.”

E prossegue o Min. OCTAVIO GALLOTTI, arrimando-se na doutrina pátria: “A rigor, como explica o Prof. SOUTO MAIOR BORGES, ‘o que a Constituição preserva é simplesmente o dever ser abatido o ICM cobrado nas operações anteriores, se e enquanto plurifásica a sua incidência. Ao contrário, se monofásico, nada há que abater, nenhum crédito a ser resguardado, exceto se a lei o prevê’(...)”.

⁷¹ MACHADO, op. cit., p. 268-269.

STF, Primeira Turma, RE nº 105.666/SP, Relator Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ 06.12.1985, p. 22.585⁷².

Com efeito, não entrando no mérito do julgado, mas avaliando-o sob a perspectiva do direito ao crédito nos regimes monofásicos e plurifásicos, a decisão demonstra que a não cumulatividade não cabe em regimes monofásicos, à medida em que não há pluralidade de incidências e, portanto, não se geram créditos a serem abatidos.

Ainda nesse contexto em que no regime monofásico não cabe creditamento tributário, merece destaque uma decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre PIS/COFINS:

No regime monofásico, a carga tributária é concentrada em uma única fase do ciclo produtivo e, portanto, suportada por um único contribuinte, não havendo, nesse sistema, a necessidade de seguir o princípio da não cumulatividade, próprio do regime plurifásico. Sendo assim, o regime monofásico impede que haja creditamento de contribuições sociais como o PIS e a Cofins.

O entendimento foi estabelecido, por maioria de votos, pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao pacificar controvérsia existente entre a Primeira Turma – que admitia a possibilidade do creditamento no sistema monofásico – e a Segunda Turma – que rechaçava essa possibilidade.

"A técnica da monofasia é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, e objetiva o combate à evasão fiscal, sendo certo que interpretação contrária, a permitir direito ao creditamento, neutralizaria toda a arrecadação dos setores mais fortes da economia", afirmou o relator dos embargos de divergência, ministro Gurgel de Faria.

O magistrado lembrou que a Constituição conferiu à União competência para instituir contribuições sociais para o custeio da seguridade social e autorizou a definição, mediante lei, das hipóteses em que as contribuições devem incidir uma única vez, assim como os setores de atividade econômica para os quais os tributos não são cumulativos⁷³.

Conforme se denota, foi pacificado no STJ a inaplicabilidade de creditamento do PIS e da COFINS em regime monofásicos, uma vez que é impróprio de tal regime o da não cumulatividade, conforme argumentado pelo ministro Gurgel de Faria. Pelo posicionamento do ministro denota-se a inaplicabilidade do creditamento de forma ultra articulada e bem fundamentada.

O ministro defendeu que todas as exceções devem ser expressas em lei, quando se deseja incentivar algum setor da economia, como exemplo no caso do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, que concedeu a possibilidade de manutenção dos

⁷² MOREIRA, A. M. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 495 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 91-92.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, op. cit.

créditos vinculados ao PIS/COFINS aos Participantes do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO)⁷⁴.

E apenas mais uma citação sobre o mesmo julgado merece ser transcrita por bem explicitar o efeito cascata em sua forma intrínseca:

Entre os normativos que regulamentam o tema, o ministro destacou que, na exposição de motivos da Medida Provisória 66/2002 – posteriormente convertida na Lei 10.637/2002 –, previu-se que, sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Cofins, ficavam excluídos do modelo, entre outros, os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

Pessoas jurídicas dessa relação são submetidas à alíquota zero. Assim, a elevação da alíquota de incidência única na produção ou importação corresponde ao total da carga tributária da cadeia.

Por outro lado, explicou, o princípio constitucional da não cumulatividade dos tributos pode ser traduzido como a possibilidade de compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores. O objetivo desse sistema, apontou, é impedir o efeito cascata nas hipóteses de tributação na cadeia plurifásica, evitando-se que a base de cálculo do tributo de cada etapa seja composta pelos tributos pagos nas operações anteriores. "Nessa hipótese, a incidência tributária é plúrima e, no caso do PIS e da Cofins, há direito de crédito da exação paga na operação anterior; ou seja, no tocante à não cumulatividade, é oportuno destacar que o direito ao crédito tem por objetivo evitar a sobreposição das hipóteses de incidência, de modo que, não havendo incidência de tributo na operação anterior, nada há para ser creditado posteriormente", disse o ministro⁷⁵.

Dessa forma, resta claro, pela lei que pessoas sujeitas ao regime monofásico ou substitutas tributárias são excluídas do regime da não cumulatividade, gerando direito ao crédito somente às pessoas sujeitas à incidência plúrima do PIS e da COFINS, sendo o objetivo do princípio constitucional da não cumulatividade impedir o efeito cascata. É importante, neste ponto, enfatizar a premissa constitucional com o objetivo de prevenir que o efeito cascata ocorra nos casos em referência.

Corroborado com os entendimentos de julgados, de que os créditos tributários são devidos apenas no regime não cumulativo, e este é associado ao regime plurifásico, passe-se a apreciação da escolha feita pela pessoa jurídica entre os regimes de tributação de lucro real ou presumido e a consequente geração de créditos dedutíveis, ou não, dependendo da escolha.

Uma vez que os regimes tributários foram esclarecidos no capítulo anterior com a demonstração das leis que o disciplinam, somente dá ensejo ao direito creditício a pessoa jurídica optante (ou obrigada pela lei) pelo regime de lucro real (exceto financeiras e assemelhadas). Isto porque a lei destaca que a não cumulação do PIS

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, op. cit.

⁷⁵ Ibidem.

e da COFINS não se aplicam a optantes pelo lucro presumido e pelo SIMPLES.

Somente no lucro real a apuração do montante devido ao Fisco será sobre o valor agregado em cada etapa do processo produtivo e consecutivamente conferirá direito de crédito a ser descontado em etapa posterior. As vantagens e desvantagens das opções por um ou outro regime tributário não cabe ser analisada neste trabalho, tampouco é matéria exclusivamente jurídica, cabe mais à contabilidade e deve ser estudada de acordo com as peculiaridades de cada empresa, sua atividade e demais requisitos que envolvam seus objetivos.

Tem-se que os motivos pela opção de um ou outro regime além de não ser, *data vênia*, o objeto deste instrumento, também acaba por ser objeto de estudo de outras ciências, pelas variáveis que considera, bem como não exclui outros ramos que seriam importantes para a consecução de um raciocínio peremptório e real. Assim, o que deve ser pautado no momento é o que pode ser considerado crédito a ser deduzido e o que está excluído desse rol. Para isso volta-se ao já detalhado artigo 3º de ambas as leis de não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Nos termos de Maurício Oliveira:

De maneira geral, os créditos são obtidos com a aplicação das respectivas alíquotas sobre: bens adquiridos para revenda; bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou de outros produtos destinados à venda; energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica; contraprestações de operações de arrendamento mercantil; encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado⁷⁶.

Maurício descreve de forma objetiva e clara os bens e serviços que gerarão créditos no caso específico do PIS e da COFINS. Embora pareça simples em uma primeira leitura, na qual afirma tratar de situações básicas ao desempenho normal da atividade empresária, alguns conceitos geram desacordos quanto ao seu enquadramento ou não na referida lei, como no que diz respeito ao que vem a ser considerado insumo.

Em relação a insumo, embora a conceituação pareça básica, é válido instigar o conhecimento de forma mais aprofundada. No Dicionário Financeiro, insumo pode ser conceituado como:

[...] todo e qualquer elemento diretamente necessário em um processo de produção. Nesse grupo estão os produtos usados na fabricação, o maquinário, a energia e a própria mão de obra empregada, por exemplo. Em inglês, os insumos são chamados de *inputs*, enquanto o produto final é o

⁷⁶ OLIVEIRA, op. cit., p. 58.

output. Ou seja, um insumo é tudo o que “entra” num processo de produção para que “saia” um produto final. Podemos considerar que insumos são o conjunto dos fatores de produção que são diretamente combinados para gerar um bem ou serviço. Ou seja, para que um fator de produção seja considerado um insumo, ele precisa ter envolvimento direto com a produção⁷⁷.

Segundo explicitado acima, insumo seria todo bem ou serviço que teria uma relação direta com o produto final. No conceito elucidado, insumo abarcaria o conjunto de fatores de produção com vinculação intrinsecamente relacionado ao bem ou serviço. Nos ensinamentos de Maria Helena Diniz:

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços⁷⁸.

Ao se deparar com o conceito de insumo, lume a atenção um primeiro ponto controvertido, qual seja, mão de obra empregada. Enquanto o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelece os insumos em seu inciso II como créditos passíveis de dedução pela pessoa jurídica, o parágrafo 2º, I, do mesmo artigo dispõe que não dará direito ao crédito os valores pagos como mão de obra a pessoas físicas, gerando um dissenso, uma vez que insumo é todo elemento ligado diretamente ao processo produtivo e mão de obra é parte integrante do processo⁷⁹.

Tem-se nesse primeiro ensaio de entendimento uma colisão de acepções e uma questão abarcada pela incursão dúbia. Esse, porém é apenas um dos muitos contrassensos sobre o crédito do PIS e da COFINS relacionado aos insumos. Há outros, tais quais nem todos os insumos são passíveis de creditamento, quais são autorizados, e se as vedações constantes no artigo 3º das Leis que tratam da não cumulatividade do PIS e da COFINS estão de fato em consonância com a Constituição Federal.

Para Betina Treiger Gruppenmacher, professora de Direito Tributário da UFPR que se dedica há anos ao tema:

A interpretação do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permite concluir que o legislador ordinário definiu insumo, para fins de não-

⁷⁷ DICIONÁRIO FINANCEIRO. **O que são insumos?** Disponível em: <https://www.dicionariofinanceiro.com/insumos/>. Acesso em: 26 dez. 2022.

⁷⁸ DINIZ *apud* PEIXOTO, M. M. **Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007. p.112.

⁷⁹ GRUPENMACHER, B. T. **A Dedução das Despesas com a LGPD para Cálculo de PIS/COFINS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2022. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/08/Betina.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2022.

cumulatividade, agregando o seu sentido econômico ao etimológico, sem deixar de considerar o seu significado e origem na língua inglesa. Definiu-o, portanto, em absoluta consonância com o regramento constitucional da matéria, tanto que considerou serviços como sendo insumos para fins de não-cumulatividade, o que autoriza concluirmos que todos os custos e despesas, necessários à obtenção do faturamento e geração de receita, inclusive aqueles realizados com a prestação de serviços, constituem créditos passíveis de apropriação⁸⁰.

A autora defende que todos os custos que visam o faturamento da pessoa jurídica são passíveis de creditamento para fins de uma interpretação das leis com cunho constitucional. Tem-se, portanto, que a estudiosa se sedimentou nos preceitos constitucionais para uma interpretação assertiva acerca do tema.

Na tentativa de dirimir tantas controvérsias, o próprio STJ comenta sobre o assunto:

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço⁸¹.

Dessa maneira, o STJ fixa o entendimento de que insumo precisa configurar o caráter essencial ou relevante, imprescindível para o exercício da atividade empresária, de modo que dê direito ao crédito a ser deduzido nas futuras operações. Referido entendimento estendeu os limites impostos ao creditamento do PIS e da COFINS ao determinar que o conceito de insumo e, por conseguinte, o direito ao crédito, deve avaliar o juízo crítico da essencialidade (imprescindibilidade) ou relevância (importância) do bem ou serviço empregado não apenas no processo produtivo, mas também para a atividade econômica do contribuinte como um todo.

⁸⁰GRUPENMACHER, op. cit. p. 204.

⁸¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins**. Brasil, STJ, 2018. Disponível em:

https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx. Acesso em: 15 jan. 2023.

Em que pese o entendimento ampliativo do STJ⁸², no âmbito administrativo verifica-se restrição maior quanto à aplicabilidade do conceito de insumo. Contudo, as decisões dos Tribunais Superiores (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça) se revestem de caráter uniformizador daquele entendimento na seara judiciária, bem como garantem a segurança jurídica para os cidadãos e, no caso, aos contribuintes.

Vale destacar, aqui, trecho do voto exarado pela Ministra Regina Helena Costa no citado repetitivo:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço. Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da

⁸² EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames Documento: 82073880 – EMENTA / ACORDÃO – Site certificado – Dje: 24/04/2018 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência (...) (grifo meu)⁸³.

Em seu voto a Ministra registra o que seria a essencialidade e relevância e quais seriam os princípios basilares para a apreciação dos casos em referência. Millena de Araújo explana sobre a Instrução Normativa nº 1.911/2019 editada pela Receita Federal com novo entendimento sobre apuração da base de créditos, principalmente no tocante aos insumos para o setor produtivo e para as prestadoras de serviço⁸⁴.

É importante salientar que essa Instrução Normativa, que já apresentou enorme avanço por considerar os serviços e os bens sujeitos a não cumulatividade aqueles tidos por relevantes e essenciais⁸⁵, foi revogada pela Instrução Normativa nº 2121/2022 publicada recentemente em 20 de dezembro de 2022. Mauro Negrini comenta que, a nova Instrução Normativa condensou e estruturou diversas outras normas com o intuito de facilitar a apuração do PIS e da COFINS e o cumprimento das obrigações acessórias pelas empresas⁸⁶.

No mais, a nova IN reiterou os termos da Instrução Normativa anterior em linhas gerais e consolidou entendimentos fazendários não constantes nas anteriores, como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, mas sua inclusão nos cálculos dos créditos das mesmas contribuições, e ainda, exclusão do IPI incidente na venda de bens pelo fornecedor da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, conforme comentário extraídos do site do escritório tributarista Schneider Pugliese⁸⁷.

Segundo comentário da mesma fonte citada acima, a nova Instrução Normativa atualizou a lista de bens e serviços considerados insumos para fins de

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 – PR (2010/0209115-0)**. 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF. Acesso em: 22 jan. 2023.

⁸⁴ ARAUJO, M. N. de. **Os Impactos Financeiros Da Exclusão Do ICMS Na Base De Cálculo Do PIS E Da COFINS: Um Estudo De Caso Em Uma Empresa Varejista**. 2022. 36 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

⁸⁵ GRUPENMACHER, op. cit.

⁸⁶ NEGRINI, M. **Receita Federal atualiza legislação sobre PIS/Pasep e Cofins**. 2023. Disponível em: <https://webmaniabr.com/blog/receita-federal-atualiza-legislacao-sobre-pispasep-e-cofins/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

⁸⁷ SCHNEIDER PUGLIESE. **Memorando – Instrução Normativa RFB nº 2.121 de 15 de dezembro de 2022 – consolidação das normas sobre as contribuições do Pis e da Cofins**. Schneider Pugliese, 2022. Disponível em: <https://www.schneiderpugliese.com.br/memorando-instrucao-normativa-rfb-no-2-121-de-15-de-dezembro-de-2022-consolidacao-das-normas-sobre-as-contribicoes-do-pis-e-da-cofins/>. Acesso em: 31 dez. 2022.

crédito de PIS e COFINS, considerando os bens ou serviços envolvidos em qualquer etapa anterior à produção do insumo em si da mesma forma como dos utilizados em processos após a produção decorrente de imposição legal⁸⁸. Embora a alteração seja recentíssima, os estudiosos do direito já apontam um caminho de progressão com a atualização da lista de bens e serviços que deverão ser considerados como insumos no caso do PIS e da COFINS.

O artigo 176, da recente IN nº 2121/2022, além das novidades apresentadas acima, não apresentou muitas inovações em relação ao artigo 172 da IN anterior, mas delineou de forma mais precisa sobre o que são considerados insumos para o detalhamento da lei e, por consequência, do creditamento⁸⁹.

⁸⁸ SCHNEIDER PUGLIESE, *op. cit.*

⁸⁹ Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

- I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;
- III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;
- IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;
- V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:
 - a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou
 - b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;
- VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;
- VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;
- VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IX - equipamentos de proteção individual (EPI);
- X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;
- XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;
- XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;
- XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;
- XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;
- XV - frete e seguro no território nacional quando da aquisição de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;
- XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;
- XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

Já no primeiro inciso a nova Instrução Normativa aumenta o rol de insumos, estendendo a possibilidade de creditamento também ao que denomina como bens e serviços que são essenciais à etapa de elaboração do próprio insumo, considerando qualquer que seja a etapa de produção do bem que objetive a venda ou ainda, a prestação de um serviço a terceiro. O inciso I descreve este insumo como sendo “insumo do insumo”.

Ademais, inclui como insumo os testes de qualidade aplicados sobre a matéria prima, podendo ser também o produto intermediário e os produtos em elaboração. Por fim, inclui os testes sobre o produto acabado salientando que todos estes devem ocorrer antes da comercialização do produto. Ainda, o artigo 176 dedica alguns incisos aos fretes e seguros. Muitos já eram objeto de decisões judiciais e agora estão descritos no rol de insumos na IN em referência.

São eles: frete e seguro no território nacional para a aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; o frete e o seguro dentro do território nacional quando a empresa realiza a importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; o frete e o seguro na importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço também a terceiros; o frete e o seguro relacionado à aquisição de bens considerados com suspensão, alíquota de zero por cento ou no caso de não incidência; e, por fim, o frete e o seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota zero por cento ou nos casos de não incidência.

Com maior quantidade de incisos e objetivando maiores esclarecimentos dos insumos válidos e não válidos como créditos do PIS e da COFINS, o artigo confere de

XVIII - frete e seguro relacionado à aquisição de bens considerados insumos que foram vendidos ao seu adquirente com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XIX - frete e seguro relacionado à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado de que trata o inciso I do caput do art. 179 quando a receita de venda de tais bens forem beneficiadas com suspensão, alíquota 0% (zero por cento) ou não incidência;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

maneira mais acertada segurança aos contribuintes vez que trouxe de forma ainda mais elucidativa os bens e serviços que deverão ser incrustrados.

Após o adendo sobre a nova Instrução Normativa, é necessário retomar o assunto nela inserido e fixado pelo Resp. nº 1.221.170/PR: os conceitos de essencialidade e relevância dos insumos. Para Paulo Gomes, o conceito de essencialidade deve ser entendido como aquele elemento que é inseparável do processo e que, se retirado diminuirá a qualidade ou quantidade do produto. A relevância está na integração da cadeia produtiva por sua singularidade e especificidade, bem como se os custos do insumo decorrem de imposição legal. Segundo o autor, sendo assim configuradas essas características elucidativas ao insumo que gerará direito ao crédito⁹⁰.

Segundo o professor Rômulo Coutinho em seu artigo “Créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com LGPD”:

Assim, será considerado insumo o gasto tido por essencial **ou** relevante. O critério da essencialidade estará atendido quando o insumo for considerado elemento estrutural e inseparável do processo produtivo. O critério de relevância, por sua vez, será considerado em razão das particularidades de cada processo produtivo (água, por exemplo, em importância diferente, a depender do ciclo produtivo) ou em decorrência de exigências legais que obriguem a empresa a incorrer em determinados custos.⁹¹ (grifo do autor)

Temos aqui dois conceitos bem definidos para o que o REsp estabeleceu como essencialidade e/ou relevância. Para ser essencial e ser considerado como insumo, o bem deverá fazer parte de forma inseparável e intrínseca ao processo de produção. Com efeito, não pode se ter como separar uma coisa da outra.

Já para ser considerado como relevante, tem-se dois pontos para considerar: 1) será analisado especificidades do ciclo produtivo, pois determinados bens ou serviços são essenciais para uma relação jurídica e não para outra. No exemplo o professor dá a referência da água, que pode ser considerada essencial na reciclagem, mas não é essencial para a produção de determinados produtos como um lápis; 2) a essencialidade também poderá ser considerada em razão à imperativo de lei, ou seja,

⁹⁰ GOMES, P. **A não cumulatividade de PIS e Cofins e o conceito de insumos pela Receita Federal**. Revista Consultor Jurídico, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-dez-16/gomes-nao-cumulatividade-pis-cofins-conceito-insumos>. Acesso em: 28 nov. 2022.

⁹¹ COUTINHO, R. **Créditos de PIS/Cofins sobre as despesas com LGPD**. Blog do Fausto Macedo, Estadão, 2021. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/creditos-de-pis-cofins-sobre-as-despesas-com-lgpd/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

quando a lei determina que se faça algo⁹² (como restará claro como sendo um dos casos da LGPD).

Depreende-se que o incentivo ao desenvolvimento da atividade empresária implica em avaliar de forma mais ampla os insumos ligados ao faturamento da pessoa jurídica, incentivando o direito ao crédito e interpretando a lei a partir da realidade da empresa, não criando óbices para as restituições que lhe são devidas e fundamentais para sua manutenção no mercado. Completando o raciocínio, Paulo Gomes traz que:

Sendo assim, ao julgar o Recurso Especial 1.221.170/PR, o STJ decidiu que o conceito de insumo deve ser analisado de forma casuística, e por isso é possível dizer que o conceito restou-se (in)definido, pois não existe um conceito taxativo e "fechado", mas tão somente um conceito que define a necessidade de se observar a relevância dos custos e despesas necessárias ao ganho de receitas oriundas da venda de bens e serviços relacionados à atividade econômica principal de acordo com o objeto social da empresa⁹³.

Conforme estabelece o autor, o conceito de insumo de acordo com a concepção do REsp do STJ é aberto, ou seja, deve ser analisado caso a caso, qual seja, de acordo com a atividade produtiva e o ciclo empresarial, *in casu*. Com efeito, a apreciação em relação ao que deve ou não ser creditado não trouxe um imperativo taxativo.

Desse modo, apesar do STJ ter fixado entendimento das características que o insumo precisa ter para ser enquadrado no direito ao crédito que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 apresentam, a análise deve ser feita caso a caso, pois varia de acordo com a atividade econômica principal da empresa.

Isso significa dizer que, ao final do mês a empresa vai analisar seu ciclo produtivo, tudo que esteve diretamente ligado e é inseparável a sua produção, todos os imperativos categóricos a que esteve vinculada (aqui pode-se citar inclusive determinações por Convenções Coletivas de Trabalho por exemplo) e então creditará do PIS e da COFINS respectivamente ao que fizer jus. É um fim em si mesmo. Será necessário fazer uma análise sistêmica mensalmente para fazer o correto lançamento do tributo.

Posterior a essa decisão em sede de Recurso Especial, a Receita Federal do Brasil emitiu Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5 de 2018. O Referido Parecer Normativo estabeleceu que o decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo, para fins de

⁹² COUTINHO, op. cit.

⁹³ GOMES, op. cit.

apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, será considerado a partir dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Importante destacar que segundo a tese da decisão o critério da essencialidade refere-se de forma intrínseca e fundamentalmente ao produto e/ou ao serviço:

- 1) Constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço;
- 2) A sua ausência lhes abstenha de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já no que diz respeito a relevância, o Parecer Normativo estabeleceu que este critério é identificável quanto a finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, que faça parte do processo integrativo da produção:

- 1) pelas particularidades da cadeia produtiva;
- 2) por imposição de determinação legal.

Diferente do que a IN de 2022 abarcou, o Parecer Normativo trouxe que somente seriam insumos os itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a terceiros. Dessa forma, estariam excluídos todo bem e serviço utilizado nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como: administrativa; jurídica; contábil; bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens. Ainda, pelo racional era permitido o creditamento para insumos do processo de produção de bens ou serviços destinados à venda e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica.

Outro ponto importante para a conceituação de relevância e essencialidade era o resultado que não poderia gerar pesquisa, projetos abandonados, projetos tidos como infrutíferos ou produtos acabados e furtados ou ainda sinistrados. O Parecer Normativo teve por finalidade atualizar o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS, para assim, estar em consonância com a decisão do STJ e ao mesmo tempo estabelecer regras ao contribuinte, evitando tantas controvérsias levadas à esfera administrativa e à esfera judiciária em torno das divergências quanto ao tema.

Apesar de trazer mais clareza ao conceito de insumo, alguns autores criticam a ingerência da Receita Federal limitando as normas legais com a restrição das

possibilidades de crédito do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Para Raquel Xavier outras perspectivas devem ser avaliadas em relação ao crédito tributário antes de esmiuçar o artigo 3º das leis que tratam da não cumulatividade do PIS e da COFINS, como o cerne da não cumulatividade, seu caráter constitucional e a materialidade das contribuições PIS/COFINS.

Primeiramente retomar-se-a à questão da materialidade do PIS/COFINS, que como já mencionado no capítulo anterior é mais abrangente do que do ICMS e do IPI. Apesar de ter em comum a realização de operações, do ICMS refere-se à circulação de mercadorias e prestação de serviços, do IPI está relacionada aos produtos industrializados, e o PIS/COFINS aquilo que resulte receitas⁹⁴. José Antônio Minatel define receita como:

[...] qualificada pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

[...] (i) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial; (ii) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos pela remuneração de investimentos⁹⁵.

A partir do conceito de receita é possível conceber a dimensão das atividades que a integram, incluindo venda de mercadorias e prestação de serviços, demonstrando ser mais complexa a materialidade do PIS e da COFINS do que dos outros impostos que os assemelham.

Partindo dessa premissa, e com o devido consenso de que a não cumulatividade tem por fim proteger o contribuinte da sobreposição tributária que acarreta o “efeito cascata” e cria óbices para o desenvolvimento da atividade empresarial, desprovido de significado seria a não cumulatividade, não abarcando aqui as ressalvas trazidas pela lei tocar apenas parte das receitas auferidas pela pessoa jurídica e não todas elas.

Nesse sentido, Raquel Xavier conclui:

Portanto, o contexto normativo sinaliza que não-cumulatividade das contribuições sociais deve prever método eficaz para impedir os efeitos econômicos da cumulatividade em função da receita. Enquanto a não-cumulatividade do IPI e do ICMS está voltada para afastar a superposição da

⁹⁴ XAVIER, op. cit.

⁹⁵ MINATEL, J. A. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 124.

incidência tributária sobre o produto ou mercadoria e, neste último, o serviço, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS possui uma dimensão muito maior, na medida em que não se relaciona com um bem, produto, ou serviço, mas com a receita bruta de uma empresa. Por esse motivo, todos os fatos que culminam na obtenção de receita são relevantes para a não-cumulatividade das contribuições sociais⁹⁶.

A partir da leitura do que elucida a doutrinadora, tem-se que a não cumulatividade, no caso do PIS e da COFINS, tem razão intrínseca e principiológica capaz de impedir e elidir os efeitos econômicos da cumulatividade em função da receita. E ela vai além ao comparar a não cumulatividade do IPI e do ICMS, que teriam a este instituto voltado para o afastamento da duplicidade da incidência tributária sobre o produto ou mercadoria.

Logo, para o PIS e a COFINS a não cumulatividade somente exercerá seu papel eficazmente se levar em conta todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, não sendo viável a separação pelo legislador de algumas situações capazes de gerar crédito tributário, enquanto outras passem despercebidas pela legislação e venham acarretar cumulatividade tributária.

Raquel Xavier defende o posicionamento de que todas as despesas realizadas pela pessoa jurídica para auferir receitas devem gerar créditos a serem compensados. Isto porque as despesas incorrem em operações feitas com terceiros envolvendo venda de bens, prestação de serviços, cessões onerosas e temporárias de bens ou remuneração de investimentos. Conseqüentemente, as despesas da pessoa jurídica, decorrentes do exercício de suas atividades empresariais, constituem receita de outra pessoa, servindo de base de incidência para as contribuições⁹⁷.

Na mesma toada confirmam, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza:

Como se vê, os créditos a que os diplomas aludem, têm como referencial a incidência tributária sobre as operações geradoras de algum tipo de receita no passado – ligadas, na sua maioria, ao aspecto material “faturamento”, em que é possível vislumbrar a cumulatividade [...]⁹⁸.

De tal modo, como em uma reação em cadeia, as incidências tributárias associadas ao faturamento vêm se arrastando ao logo do caminho dentro da atividade empresarial configurando a cumulatividade e, portanto, fazendo jus ao crédito.

⁹⁶ XAVIER, op. cit., p. 81.

⁹⁷ Ibidem.

⁹⁸ MARTINS, I. G. da S.; SOUZA, F. F. R. de. Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

Arremata Raquel Xavier:

Portanto, a vedação de apropriação do crédito em relação a alguma despesa acaba por limitar o princípio da não-cumulatividade, haja vista que o efeito provocado pela cumulatividade das contribuições sociais não será impedido, na medida em que a base que sofreu a incidência das contribuições em uma operação que resultou receita, passará novamente a ser tributada, sofrendo duplamente a persecução tributária, em uma segunda operação que resulte receita⁹⁹.

O que a autora quer dizer, é que a cumulatividade das contribuições bem demonstrada pela realização de despesas é fator suficiente para configurar crédito tributário, haja vista que seu impedimento irá de encontro ao princípio constitucional da não cumulatividade. É assim que a vedação da apropriação do crédito em relação a despesa acaba por ser um elemento limitador a não cumulatividade.

Nesse tocante, a não cumulatividade como um princípio constitucional deve ser respeitada e cumprida, não podendo legislação inferior suprimi-la, nem tampouco alterar sua natureza, mas apenas regulamentar as hipóteses de cabimento quanto as contribuições do PIS e da COFINS, conforme autorização constitucional estabelecida no § 12º do artigo 195¹⁰⁰.

Apresentados os argumentos quanto a materialidade, a essência da não cumulatividade e seu caráter constitucional, pode-se dizer que o artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não traz um rol taxativo, mas meramente exemplificativo. Fabiana Del Padre Tomé defende esse posicionamento:

Isso supera, também, a questão acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da lista de hipóteses que fazem surgir direito ao crédito. Mencionada lista seria taxativa se apenas os bens, serviços e despesas por ela arrolados gerassem crédito, ao passo que a teríamos por exemplificativa se o direito ao crédito pudesse decorrer de fatos diversos, além daqueles especificados. Tal distinção não encontra aplicabilidade no caso da regra de direito ao crédito da contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, pois, como já anotamos, todas e quaisquer despesas relacionadas com a atividade do contribuinte fazem nascer créditos a ser deduzidos dos tributos devidos. E nessa conclusão não decorre simplesmente da atribuição de caráter exemplificativo da lista, mas de seus próprios termos: a legislação autoriza, expressamente, a dedução de créditos calculados em relação a "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços". Logo, o legislador confere, no corpo da relação de fatores que geram o direito ao crédito, a possibilidade de abatimento, com a contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, do percentual de 1,65% e 7,6%, respectivamente, de todos os bens e serviços adquiridos pelo contribuinte e relacionados com a sua atividade negocial¹⁰¹.

⁹⁹ XAVIER, op. cit., p. 82.

¹⁰⁰ Ibidem.

¹⁰¹ PADRE TOMÉ, F. D. Natureza Jurídica da "não-cumulatividade" da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

A autora afirma que a natureza exemplificativa é evidenciada na própria leitura do artigo 3º, que dispõe em seus termos o direito ao crédito em situações de bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica e que se enquadrem na finalidade essencial da atividade empresarial, sem numerar quais bens e quais serviços, não limitando o crédito a hipóteses elencadas. Os bens e serviços devem ser analisados no caso concreto, de acordo com a cadeia produtiva e a elo empresarial que estão inseridos. Neste sentido, um bem ou serviço pode ser essencial e relevante em um determinado caso e totalmente irrelevante em outro a depender das características e finalidades postas.

Corroborando ao entendimento da autora:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (REsp 1221170/PR/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018).¹⁰²

¹⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1221170/PR/PR**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018. Disponível em:

O Recurso Especial citado vai ao encontro de ser exemplificativo o rol dos créditos do PIS e da COFINS sujeitos a dedução tributária, bem como que as restrições ao creditamento ferem o princípio da não cumulatividade. Jurisprudência em sentido diverso também encontra lugar no regime pátrio conforme se depreende abaixo:

TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. LEI 10833/2003. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. CONCEITO. NÃO ABRANGÊNCIA DE DESPESAS RELATIVAS A SEGURO-SAÚDE, SEGURO DE VIDA, CESTA BÁSICA, CESTA DE NATAL, CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. 1. Discute-se a possibilidade de creditamento do PIS e COFINS relativamente a todas as aquisições de insumos, estes entendidos como fatores de produção necessários à atividade de prestação de serviços, fabricação ou produção de bens e produtos, na forma do disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.883/03. 2. Com o advento das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e atualmente pela Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, as contribuições ao PIS e à COFINS passaram a ser não-cumulativas. Esse princípio, em relação às contribuições, foi reforçado pela Emenda Constitucional nº 42/03. (...) 5. Defende a impetrante que as despesas realizadas, tais como seguro-saúde, seguro de vida, cesta básica, restaurante, vale-transporte, cesta de Natal, serviços de enfermagem e assistência médica e odontológica, bem como as contribuições previdenciárias, representam insumos e, como tal, geram direito ao creditamento mencionado na inicial, por estarem englobados, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto. 6. Por insumo podemos entender como o elemento que se incorpora ao produto ou serviço final, sendo parte integrante indissociável destes, valorizando ou os qualificando no processo de criação ou transformação. Tais elementos podem ter inúmeras variações, considerando que o processo produtivo, seja de bens ou serviços, é bastante diversificado entre as pessoas jurídicas dentro da atividade econômica. **7. As Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 trouxeram em seu bojo um rol taxativo, discriminando quais os créditos poderiam ser descontados, relativamente às contribuições ao PIS e COFINS no regime da não-cumulatividade, não cabendo ao intérprete agregar hipóteses outras não expressamente previstas.** 8. O insumo a que se refere o texto legal não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa, mas tão somente aquele que efetivamente se relacione com a atividade fim da empresa. Em outras palavras, a identificação do insumo não prescinde da análise acerca de sua natureza e essencialidade, enquanto componente do bem ou serviço final na consecução do objeto social, devendo ser neste diretamente empregado. 9. As despesas mencionadas na inicial não podem ser considerados insumos, uma vez que ao produto ou serviço não se agregam, nem se incorporam, consubstanciando-se, na realidade, em elementos inerentes ao funcionamento da empresa, podendo ser encarados como custos de produção, assim como a mão-de-obra, não ensejando o creditamento com relação às contribuições em comento. 10. Precedentes do E. STJ e desta Corte. 11. Apelação a que se nega provimento. (Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 329400 / SP, Rel. Juíza Convocada Eliana Marcelo, TRF da 3a Região, Terceira Turma, e-DJF3 28/03/2014, grifo nosso)¹⁰³.

<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1207869275/inteiro-teor-1207870016>. Acesso em: 01 dez. 2022.

¹⁰³ BRASIL. Tribunal Regional Federal. **Ap. - APELAÇÃO CÍVEL - 329400 / SP**, Rel. Juíza Convocada Eliana Marcelo, TRF da 3a Região, Terceira Turma, e-DJF3 28/03/2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1330640134/inteiro-teor-1330640136>. Acesso em: 01 dez. 2022.

Esse julgado do TRF da 3ª Região, considera o rol do artigo 3º das referidas leis como taxativo, não dando margem à nova interpretação e às novas possibilidades de abrangência de direito creditório, reforçando a ideia de insumos como inerentes ao funcionamento da empresa e não como custos de produção.

No mesmo sentido outro julgado merece destaque:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITO. ART. 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTIGOS 3º, INCISOS II, DAS LEIS Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. INSUMOS. DEFINIÇÃO. 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. 2. Os valores correspondentes às aplicações das alíquotas do PIS e da COFINS sobre insumos formam créditos ao contribuinte sujeito a sua incidência. **As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições pelo regime não cumulativo, nos moldes dos artigos 3º, incisos II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (rol taxativo), não ofendem ao estabelecido no artigo 195, § 12, da Constituição Federal.** 3. Não é possível reconhecer isenção ou outro benefício fiscal sem norma expressa nesse sentido (art. 150, § 6º, da CF e art. 111 do CTN). 4. A legislação ordinária não definiu o alcance do termo 'insumos'. As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004 admitem como insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos. Isso não significa que se possa caracterizar como insumo todos os elementos, inclusive os indiretos, necessários à produção de produtos e serviços; não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todos os custos de produção, o artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte. 5. A regulamentação constante no art. 8º da IN SRF n.º 404/04 (quanto à COFINS), e no art. 66 da IN SRF n.º 247/02 (quanto ao PIS), não implica restrição do conceito legal de insumo, acompanhando os limites traçados pelo legislador ordinário. 6. Não se aplica ao PIS e à COFINS a legislação do Imposto de Renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos, nos termos dos arts. 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999.

(TRF-4 - AC: 5014278-09.2014.404.7210/SC, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 19/10/2016, PRIMEIRA TURMA, grifo meu)¹⁰⁴.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região ressalta a não extensão de interpretação quanto aos insumos, não podendo ser abrangidas todas e quaisquer despesas que a empresa tenha. Ademais, defende que o fato do rol do artigo 3º das leis do PIS/COFINS não cumulativos ser taxativo não ofende o § 12, do artigo 195 da Constituição Federal, cabendo a legislação ordinária o detalhamento das situações

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AC: 5014278-09.2014.404.7210/SC**, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 19/10/2016, PRIMEIRA TURMA. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/399873329/inteiro-teor-399873410>. Acesso em: 01 dez. 2022.

que gerem direito ao crédito.

Assim, Coelho e Derzi lecionam:

O direito de crédito não se restringe ao crédito físico, mas estende-se a todas as despesas (aquisições de bens e serviços) incorridas, pagas ou creditadas às pessoas jurídicas contribuintes, sejam elas correspondentes a insumos, bens do ativo fixo (locação ou aquisição), consumo (como energia elétrica) ou financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e valor das contraprestações de operações de arrendamento de pessoa jurídica. Evidentemente, as despesas de qualquer natureza, intributáveis por serem estranhas ao campo constitucional de possível incidência das contribuições (como a remuneração de mão-de-obra paga à pessoa física), não gerarão direito ao crédito na apuração do tributo devido¹⁰⁵.

Diante do exposto, depreende-se que o primeiro ponto a ser elevado é o tipo de atividade que a pessoa jurídica exerce e, a partir dessa premissa, verificar no caso concreto a totalidade das despesas por ela auferidas e, em seguida, associá-las aos requisitos de essencialidade, relevância e imprescindibilidade da atividade principal da empresa. Com a conclusão dessa avaliação será possível separar as situações que ensejam creditamento tributário e quais não.

Apesar de ser um tema intenso e bastante controverso, a possibilidade de compensar créditos de PIS e de COFINS em regimes não cumulativos é benéfico ao contribuinte, auxiliando a pessoa jurídica a dirimir mais positivamente suas despesas e ter aliviada sua carga tributária.

Tanto na seara do direito, como da contabilidade, administração e economia o assunto de compensação de créditos tributários é relevante à medida que indica um caminho a ser trilhado pela pessoa jurídica na opção por seu regime de tributação, avaliando os prós e contras da escolha e tendo a possibilidade de minimizar os custos decorrentes da atividade empresária.

¹⁰⁵ COELHO, S. C. N.; DERZI, M. *apud* OLIVEIRA, op.cit.

4 AS DESPESAS DE CONFORMIDADE À LGPD COMO INSUMO DO PIS E DA COFINS: ANÁLISE DOCUMENTAL

As pesquisas pela terminologia “Lei Geral de Proteção de Dados” segundo dados retirados do Google Trends, cresceram mais de 1,350% em 2020. Esse impulsionamento aumentou em mais de sete vezes no ano de 2021. E isso aconteceu por uma razão óbvia: após anos de prorrogações, a LGPD entrou, como já elencamos, finalmente em vigor, em 18 de setembro de 2020¹⁰⁶.

No entanto, como também já enfatizamos, a fim de possibilitar com que as empresas se adequassem às imposições legais, evitassem perder clientes frente a não adaptação, bem como elidissem o sofrimento de danos a sua reputação, somente em agosto de 2021 a lei teve o início de suas sanções aplicadas regularmente¹⁰⁷. Após diversas prorrogações, ainda tivemos um período de suspensão para a imposição das multas e demais penalidades.

Com efeito, o número de adequações que deverão ser realizadas por uma empresa que realiza qualquer tratamento, armazenamento, expedição e uso de dados pessoais de outrem são incontáveis. Nas palavras de Rômulo Coutinho, “Estudos apontam que uma empresa de médio porte poderá ter um gasto aproximado de R\$ 500 mil a R\$ 700 mil ao ano com tais adequações, como investimentos em tecnologia e contratação de mão de obra qualificada”¹⁰⁸.

Desse modo temos que as empresas precisam seguir as obrigações legais. Para tanto, há a geração de custos significativos e o problema se estes custos poderão ou não ser creditados do PIS e da COFINS. Para serem despesas dedutíveis, os custos com a LGPD deverão ser considerados como insumos nos exatos termos do posto em nosso ordenamento jurídico.

Betina Treiger Grupenmacher assegura que dentro do conceito de insumo já reiteradamente explanado no item acima deste trabalho, são salutares tanto fatores diretos, como indiretos considerados relevantes e essenciais para prestação de serviço ou produção de bens, citando: energia; comissões; publicidade; e, em especial, os gastos com a adaptação a Lei Geral de Proteção de Dados como com os sistemas operacionais.¹⁰⁹

¹⁰⁶ COUTINHO, op. cit.

¹⁰⁷ Ibidem.

¹⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁹ GRUPENMACHER, op. cit.

Um apontamento interessante da autora porquanto o inciso II, § 1º, do artigo 176 da IN nº 2121/2022, que já constava na IN nº 1911/2019 dita como pertencente ao conceito de insumo, inclusive bens e serviços decorrentes de imposição legal, enquadrando-se as despesas tidas pelas empresas para se adaptarem às exigências impostas pela LGPD exatamente nesta categoria e fazendo, portanto, jus ao crédito.

Segundo Betina Treiger Grupencmacher:

Destacamos que a observância à referida lei é absolutamente essencial ao desempenho da atividade econômica seja na de produção de bens ou na prestação de serviços, motivo pelo qual torna-se relevante a análise quanto à possibilidade de creditamento para fins de apuração de PIS e COFINS dos custos incorridos com o seu cumprimento¹¹⁰.

A problemática é nova em razão a recente vigência da legislação. No meio acadêmico o que se tem como referendado acima é uma tendência a invocação do creditamento. No entanto, a jurisprudência não é uníssona neste sentido. Neste ensejo, passamos a análise documental, pelo método indutivo, de processos que começaram na primeira instância do judiciário, subiram para o Tribunal, ambos para o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, e aguardam o juízo de admissibilidade para subirem ao Superior Tribunal de Justiça (REsp pendentes). Processos semelhantes, com desfechos diferentes em primeira instância o que nos permite uma abertura a pensamentos e acepções.

A análise de referidos processos se faz essencial para entendermos a celeuma que se deu no Judiciário frente às normativas vigentes, os questionamentos, bem como as argumentativas, que ora utilizam um dado para corroborar que as despesas da LGPD devem ser deduzidas do PIS e da COFINS, ora usam arguições semelhantes, senão as mesmas, para pugnar pela impossibilidade de creditamento.

Documentos analisados:

1) TNG Comércio de Roupas Ltda X União Federal – Fazenda Nacional

Autos: 5003440-04.2021.4.03.6000

1.1 Petição inicial;

1.2 Contrarrazões;

1.3 Sentença;

1.4 Apelação Cível;

1.5. Contrarrazões;

¹¹⁰ GRUPENMACHER, op. cit., p. 207.

1.6 Acórdão;

1.7 Recurso Especial (pendente de admissibilidade no Tribunal).

2) Encalso Construções Ltda X União Federal – Fazenda Nacional

Autos: 5019335-93.2021.4.03.6100

Documentos analisados:

2.1 Petição inicial;

2.2 Contrarrazões;

2.3 Sentença;

2.4 Apelação Cível;

2.5. Contrarrazões;

2.6 Acórdão;

2.7 Recurso Especial (pendente de admissibilidade no Tribunal).

4.1 JULGAMENTO DA TNG NO TRF – 3ª REGIÃO

Em abril de 2021 a empresa de vestuário TNG Comércio de Roupas Ltda. (TNG) impetrou um mandado de segurança com o objetivo de apurar PIS e COFINS na modalidade de insumos sobre os seus gastos e despesas aplicados com a implementação e manutenção de programas tecnológicos, exigidos para a adequação da Lei Geral de Proteção de Dados, bem como compensar o que gastou a este título nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Compulsando a inicial, a empresa alegou que se dedicava à industrialização e à comercialização de artigos de vestuário e acessórios. Nessas condições, seriam contribuintes do PIS e da COFINS, de competência da União. Com efeito, com a entrada em vigor da Lei nº 13.709/2018, o contribuinte teria adimplido a uma série de obrigações em relação ao manuseio e à guarda de informações de terceiros, especialmente clientes, mas também em relação a fornecedores e colaboradores. Em razão aos investimentos realizados se perpetrarem como insumos na sua atividade, requereu os pedidos elencados acima.

Assim discorreu a TNG em sua exordial:

Ocorre que a Receita Federal do Brasil vem adotando postura extremamente tendenciosa em relação ao direito dos contribuintes de se creditarem dos gastos com insumos em relação a referidas contribuições, conferindo interpretação literal e restritiva à legislação de regência. Assim, as Impetrantes têm o justo receio de serem atuadas caso reconheçam créditos

decorrentes dos dispêndios que incorrerem com a implementação e o gerenciamento permanente da LGPD na apuração de ambos os tributos. 5. Daí porque não lhes restou alternativa senão valerem-se do presente mandado de segurança, para que seja garantido o direito líquido e certo de apurar créditos de insumos de PIS/COFINS sobre os gastos incorridos com a LGPD, visto que caracterizam verdadeiros insumos relevantes à atividade das Impetrantes, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003¹¹¹.

Segundo a impetrante, a Receita Federal do Brasil (RFB) estaria sendo deveras tendenciosa em relação a análise das despesas dos contribuintes que poderiam ser objeto de crédito do PIS e da COFINS e, fundada neste justo receio, impetrou mandado de segurança com os objetivos já expostos.

Além do elencado acima, a empresa teceu um interessante raciocínio em relação a interpretação do que é considerado insumo para a RFB que, ao longo do tempo, foi lapidando seu entendimento até chegar aos requisitos de essencialidade e/ou relevância:

O significado e a extensão do conceito de insumos, no entanto, sempre foi alvo de interpretação restritiva por parte da Receita Federal, que por anos a fio insistiu em equiparar o conceito aplicável às contribuições sociais de que trata a presente demanda àquele utilizado para fins de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Desde então, Fisco e contribuintes vêm travando uma considerável batalha nos tribunais administrativos e judiciais.

9. De início, o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia atribuiu ao conceito de insumos um sentido muito mais abrangente do que aquele aplicável ao IPI. E esse entendimento mais favorável aos contribuintes veio prevalecendo até que o E. Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp nº 1.221.170/PR pela sistemática dos recursos repetitivos (Tema 779), estabeleceu o verdadeiro sentido que o conceito em voga tem para fins de creditamento de PIS e de COFINS.

10. Com efeito, naquele julgamento, realizado em 22 de fevereiro de 2018, o E. Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o conceito de insumos, para fins de tributação pelo PIS/COFINS, deve compreender todos os dispêndios incorridos com bens e serviços que sejam pertinentes à atividade-fim da empresa, devendo ser aferidos à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, de acordo com a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte¹¹².

Inicia sua elucidação dizendo que o significado e a extensão do que deve ser considerado como insumo esteve entre os argumentos mais rechaçados pelos contribuintes, pois a RFB por um longo período utilizou racional semelhante ao do IPI

¹¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Apelação / Remessa Necessária** (5003440-04.2021.4.03.6000). Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: TNG COMER CIO DE ROUPAS LTDA e TB INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇÃO DE ROUPAS LTDA. Relator: Ministério Público Federal – PR/SP. 2023a. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=3344938&ca=149be226b101ef023c3ba3df9b46dae1f248ac2e8fdbbac0dc6cceb17893ba1630194a8bbe67d2f1d1d08aa1d09df21383c416056556f911&aba=>. Acesso em: 10 jan. 2023.

¹¹² Ibidem. Num. 186228614, p. 3.

para o PIS e COFINS. Apesar de serem tributos com estruturas funcionais distintas, a RFB de início apostou em uma interpretação que, segundo o impetrante, era mais extensiva, porém teria acertado no que chamou de “verdadeiro sentido” após a análise do tema 779 pela sistemática dos Recursos Repetitivos.

No mandado de segurança a empresa ainda pugnou:

[...] a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD (Lei nº 13.709/2018) estabeleceu uma série de obrigações para as pessoas que, em razão de suas 30 atividades, têm de custodiar dados de terceiros; que tais obrigações configuram “novo requisito essencial para que qualquer pessoa jurídica exerça suas atividades no Brasil”, razão pela qual os gastos em questão devem ser considerados como insumo à luz do que definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR¹¹³.

Conforme se depreende do enunciado, a empresa alegou que a subsunção aos dispositivos legais a tornava um contribuinte passível de creditamento do PIS e da COFINS em razão às definições do REsp. 1.221.170/PR.

E por fim, com o objetivo de demonstrar a sensibilidade do tema frente às atividades desenvolvidas pela empresa a TNG ressaltou:

[...] 24. Não é difícil visualizar a cena de um cliente se dirigindo ao balcão situado no fundo de uma de suas lojas físicas com algumas peças de roupa nas mãos, com a intenção de comprá-las, e ouvir do vendedor perguntas como “já possui cadastro?” ou “CPF na nota?”. Tal circunstância revela o fato de que as Impetrantes possuem um significativo acervo de dados associando nome e número de CPF a hábitos de compra, endereço, telefone celular e outros. No comércio eletrônico essa circunstância afigura-se ainda mais evidente, já que as compras necessariamente demandam o preenchimento de cadastro com endereço de entrega e CPF.

25. Trata-se, a bem da verdade, do momento mais importante de toda a vida das Impetrantes. O momento para o qual as Impetrantes foram constituídas e que vai gerar a receita que constitui a finalidade última do seu objeto social: o momento em que se concretiza a operação de compra e venda das peças de vestuário e acessórios. Exatamente nessa hora, em que a atividade empresarial atinge seu objetivo, o seu clímax, as perguntas “possui cadastro” ou “CPF na nota” são feitas, simplesmente porque o manuseio dos dados dos seus clientes não apenas compõe, mas é parte essencial da sua atividade empresarial.

26. Assim, esse componente indissociável de sua atividade-fim – o manuseio de dados de clientes – passa a ser regido por estatuto próprio que impõe uma série de procedimentos que implicam gastos relevantes não apenas para a sua implantação, mas também gastos recorrentes para o monitoramento e o controle do seu programa de proteção de dados.

27. Por outro giro, assim como o uso de equipamentos de proteção individual – EPIs – é uma obrigação legal relacionada às operações de algumas pessoas jurídicas, da qual estas não podem se furtar, também os dispêndios com a implementação, monitoramento e controle das políticas de conformidade com a LGPD o são, circunstância que salta aos olhos no caso vivenciado pelas Impetrantes¹¹⁴.

¹¹³ BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 253177550, p. 5.

¹¹⁴ Ibidem. Num. 186228614, p. 7.

Desse modo, a TNG inicia demonstrando que é habitual e necessário o uso de informações pessoais de clientes, ressaltando que isso também acontece com fornecedores e colaboradores, pois as compras sempre aconteceriam mediante cadastro do cliente ou ainda emissão de nota fiscal. Em ambos os casos, dados sensíveis são manejados pela empresa e, desse modo, demandaram da mesma à adequação e implementação de recursos para não incorrência nas sanções e penalidades legais.

A fim de corroborar sua alegação, a contribuinte exemplifica o uso de EPIs necessários em alguns ramos de atividade e diz que os gastos com a implementação, monitoramento e controle de políticas e governança são circunstâncias de semelhante dispêndio de recursos mediante obrigação legal.

A decisão de primeira instância foi favorável a companhia de comércio e varejo, rejeitando a preliminar arguida pela RFB ao elencar que nenhuma prova precisaria ser feita para avaliar se deveriam ou não ser considerados como insumos os investimentos necessários ao cumprimento das normas da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) dada a realidade fática em referência.

Em relação ao critério quanto às despesas serem considerados insumos, o juiz de primeira instância referendou o reenfatizado REsp e completou:

Destaco que, em aditamento ao voto proferido, o Ministro Mauro Campbell Marques esclareceu que a adoção dos critérios supra referidos não impede a aplicação do "teste da subtração":

Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...).

Desse modo, é o "teste de subtração" que revelará a imprescindibilidade e a importância do bem no processo produtivo, somente havendo falar em caracterização como insumo **quando a subtração do bem ou serviço em questão resultar na impossibilidade de realização da atividade empresarial ou, no mínimo, lhe acarretar substancial perda de qualidade** (grifo do autor)¹¹⁵.

O magistrado bem lembrou o "teste da subtração" citado pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu julgado. Consoante exposição do Ministro, seria por meio do "teste de subtração" que a RFB deveria verificar o que é essencial (imprescindível) e/ou relevante ao ciclo produtivo de uma empresa.

Como a análise é casuística, é na subtração do bem ou serviço e na certeza de que aquela atividade não ocorrerá, que se observa o melhor indicativo para a

¹¹⁵ BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 186231090, p. 5.

interpretação do sentido íntimo de insumo, ou seja, retirou e não se tem mais a atividade, insumo será. No entanto, ao subtrair o bem ou serviço do ciclo produtivo ou estrutural e não se observar mudanças, não será insumo.

Ao final, e dirigindo-se ao caso, o juiz de primeiro grau enfatizou que os investimentos com a LGPD eram obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções ao infrator das normas da referida Lei nº 13.909/2018. E, assim, determinou que os custos correspondentes fossem enquadrados como insumos, nos termos do precedente citado por ele. Terminou dizendo: “Com efeito, o tratamento dos dados pessoais não fica a critério do comerciante, devendo então os custos respectivos serem reputados como necessários, imprescindíveis ao alcance dos objetivos comerciais”¹¹⁶.

Ainda em relação a decisão, como o autor não fez provas sobre o que teria tido de gastos com a sua adaptação a LGPD, a sentença concedendo a segurança foi bem elucidativa. Só seriam considerados insumos para fins da lei aquilo que a autora devidamente comprovasse ser imprescindível, relevante e essencial, ou que fosse um haver decorrente de imposição legal, ou seja, algo contratado em razão estrita de imperativo legal frente ao disposto na Lei nº 13.909/2018.

No entanto a União Federal interpôs recurso de Apelação e o processo seguiu para o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, órgão competente para o caso. Em suas razões a autoridade enfatizou de forma veemente a inadequação da via eleita pelo contribuinte para fazer o pedido em questão, vez que a requisição exigiria, por seu caráter casuístico, de prazo para dilação probatória (“produção de provas”) e o mandado de segurança é incompatível com esta exigência¹¹⁷.

Por sequência, ainda que suas argumentações iniciais fossem superadas, a União foi contundente em elencar a ausência no processo de qualquer prova que

¹¹⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Num. 186231090, p. 5.

¹¹⁷ Na esteira do acórdão paradigma, 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. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial. Uma vez evidenciado o caráter indeterminado do conceito jurídico de insumo e a necessidade de análise casuística, levando em conta as particularidades de cada processo produtivo, para fins de efetiva caracterização do que se pretende ser considerado como insumo, ressaem cristalinas as limitações de tal exame na via mandamental.

fizesse possível auferir que existiam dispêndios econômicos com a implementação e manutenção de sistemas pois o contribuinte apenas alegou a hipótese de ter sido obrigado pelas normativas jurídicas sem qualquer meio de avaliação. A autoridade até exemplifica que os dados seriam facilmente conseguidos na contabilidade da empresa que nem teria se dado ao trabalho em compor os autos com referidas evidências.

Com efeito, diversamente da primeira instância, o TRF 3 não aceitou os argumentos da empresa impetrante e negou expressamente o direito dos créditos de PIS e COFINS com os gastos incorridos com a adequação e implementação de insumos em razão da LGPD. O relator, posicionou-se de forma direta e conclusiva:

O argumento, todavia, não se sustenta. A uma, pois a Lei nº 13.709/2018 não impõe à impetrante (ou a qualquer empresa), expressamente, a assunção de despesas, limitando-se a estabelecer normas gerais sobre o tratamento de dados pessoais (até por isso, invocando o que dito anteriormente, a parte não é capaz de identificar quais despesas decorrem da referida lei, aduzindo argumento genérico). Ainda que assim não o fosse, é certo que a implementação e manutenção de programas de proteção de dados, diante do ramo de atividade da impetrante (indústria e comércio de artigos de vestuário e acessórios), não constituem insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, mas custo operacional da empresa, ou seja, ônus da atividade que realiza¹¹⁸.

Como razão de mudança da decisão, o TRF¹¹⁹ consignou o fato de a Lei não trazer de forma específica e minudente quais os recursos técnicos e operacionais são

¹¹⁸ BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 253177550, p. 5.

¹¹⁹ **EMENTA** - APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. CREDITAMENTO DE DESPESAS NA QUALIDADE DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA O DESEMPENHO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. PRETENSÃO DE ANÁLISE EM ABSTRATO DE UMA PLURALIDADE DE DESCRIÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO ALEGADO. E MAIS: DESPESAS QUE, *IN CASU*, CONSTITUEM **MERO CUSTO OPERACIONAL** DA EMPRESA. RECURSO PROVIDO. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Nossa jurisprudência sedimentou-se no sentido de que o conceito de insumo previsto nas leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, para fins de creditamento do PIS/COFINS, está vinculado à essencialidade ou relevância do bem ou do serviço ao desenvolvimento da atividade empresarial desempenhado pelo contribuinte, ou seja, a sua consuntibilidade direta ou indireta naquele processo econômico (v.g., REsp 1221170 / PR / STJ - PRIMEIRA SEÇÃO / MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO / DJe 24/04/2018).

2. Na singularidade, pretende a impetrante ver reconhecido seu direito de creditamento dos “gastos incorridos com a implementação e a manutenção dos seus programas de proteção de dados e de conformidade com a LGPD”, sem comprovar ou sequer especificar quais gastos seriam esses, questão que, evidentemente, não cabe ser abordada em sede de mandado de segurança (que exige prova pré-constituída do direito líquido e certo tido como violado e não comporta fase instrutória).

3. Ainda que desconsidere a **inespecificidade** das despesas elencadas pela impetrante, o argumento não se sustenta. A uma, pois a Lei nº 13.709/2018 não impõe à impetrante (ou a qualquer empresa), expressamente, a assunção de despesas, limitando-se a estabelecer normas gerais sobre o tratamento de dados pessoais (até por isso, invocando o que dito anteriormente, a parte não é capaz de identificar quais despesas decorrem da referida lei, aduzindo argumento genérico). Ademais, é certo que a implementação e manutenção de programas de proteção de dados, diante do ramo de atividade da impetrante (indústria e comércio de artigos de vestuário e acessórios), não

necessários para o contribuinte adequar-se a LGPD, neste sentido enfatizando o fato da parte nem ao menos ter descrito nos autos quais seriam os gastos/custos/despesas que incorreu para se adequar a legislação (custos com TI, *marketing*, RH, etc).

Seguindo ainda seu raciocínio, o Tribunal salientou que os dispêndios com a implementação e manutenção de programas de proteção de dados, em nada se vincula à atividade desenvolvida pela empresa e por esse motivo reformou o pedido para desconsiderar o creditamento do PIS e da COFINS em razão aos gastos com insumos decorrentes da LGPD. Ao final, consignou que os valores em referência seriam meros custos operacionais.

O Ministro relator que deu provimento a apelação começa citando o reiteradamente mencionado neste trabalho REsp. 1.221.170/PR para elucidar que ele trouxe de forma categórica a análise casuística do episódio em menção e que dessa forma, ao eleger o mandado de segurança como a via para seu pedido, inábil estaria a via para o requerimento realizado.

O voto ainda foi bastante enfático em dizer que o impetrante pretendia ver reconhecido seu direito líquido e certo de creditamento dos gastos incorridos com a implementação e a manutenção dos seus programas de conformidade com a LGPD “sem comprovar ou sequer especificar quais gastos seriam esses, questão que, evidentemente, não cabe ser abordada na via estreita do mandado de segurança”¹²⁰

Após, seguindo os trâmites legais, o contribuinte impetrou Recurso Especial em agosto de 2022, que aguarda no TRF3 o juízo de admissibilidade. Como razões do recurso o contribuinte reitera que o mandado de segurança é o meio cabível para discutir não só o aproveitamento como também as compensações de períodos pretéritos, pugnano que não há prova a ser comprovada ou matéria a ser trazida ao bojo dos autos:

8. Ocorre que o referido entendimento está a merecer pronta reforma, eis que é absolutamente desnecessária qualquer dilação probatória no caso concreto diante da suficiência das provas acostadas à Exordial para se demonstrar o ato coator combatido, nos termos do artigo 1º da Lei nº 12.016/2009.

9. Com efeito, a principal razão para se sustentar a discussão pela via mandamental reside no fato de que não é preciso um exercício de prova pericial ou a juntada de documentos adicionais para se concluir que uma despesa decorrente de obrigação legal deve ser considerada como insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS. 10. Como restou consignado na r. sentença, “prova alguma precisa ser feita para avaliar se devem ou não serem

constituem insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS, mas custo operacional da empresa, ou seja, ônus da atividade que realiza. Precedentes.

4. Apelação e remessa necessária providas. Segurança denegada.

¹²⁰ BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 257587971, p. 7.

considerados como insumos os investimentos necessários ao cumprimento das normas da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD)”, já que as referidas despesas são obrigatórias e impostas por lei.

11. De fato, na linha do conceito de insumo definido pelo E. Superior Tribunal de Justiça, o critério da relevância, ora em xeque, representa todo aquele gasto empregado na atividade econômica que decorra de obrigação legal.

12. Por esse conceito, a prova para o enquadramento como insumo é simples: (i) a despesa decorre de obrigação legal? (ii) Se sim, está relacionada com a atividade das Recorrentes? (iii) Em sendo positivo mais uma vez, a despesa é um insumo passível de creditamento. Como se nota, são questionamentos simples que devem ser feitos, e as provas para as respostas são facilmente encontradas nos documentos acostados à Inicial.

13. Deveras, em resposta à primeira pergunta, a obrigação legal da despesa reside na própria LGPD, que exige gastos com implementação e manutenção do sistema de proteção de dados. Para a resposta da segunda pergunta, basta analisar o objeto social das Recorrentes, que consta do seu contrato social acostado à Exordial – indústria e comércio de produtos de vestuário.

14. Partindo-se dessas duas respostas com premissas, e dos argumentos trazidos à Inicial – tratados novamente mais adiante – chega-se à conclusão de que as despesas com LGPD são efetivamente insumos para as Recorrentes, não sendo necessária a produção de qualquer prova adicional nesse sentido.¹²¹

Como argumentação central, a empresa trouxe a desnecessidade de provas que comprovem o *quantum* foi gasto casuisticamente uma vez que por existir uma lei que traz penalidades e sanções, toda empresa deverá se adequar ao disposto na normativa já vigente a fim de manter sua reputação, permanecer no *marketplace* das relações mercantis e, sobremaneira, não ser sancionado pelo vazamento, perda ou destruição de dados sensíveis.

Os critérios da relevância e essencialidade também foram objeto de embate. No Recurso Especial os contribuintes pugnam pela plena aplicação do precedente cominado.

Mas ao continuarmos a leitura do REsp temos ainda mais um ponto interessante. Os contribuintes concordam que não querem liquidar a sentença e por isso não fizeram provas cabais, só as meramente latentes, pois estão com justo receio de alterar a sua contabilização do PIS e da COFINS:

Deveras, o objetivo das Recorrentes com a impetração do mandamus em referência é simplesmente obter decisão judicial que ateste o seu direito de apurar tais créditos de PIS e COFINS na modalidade de aquisição de insumos. É o que se verifica, com facilidade, dos pedidos descritos na Exordial. 25. Vale dizer, o escopo é o reconhecimento do direito de apuração de créditos, na modalidade de insumos, com relação às despesas incorridas com a LGPD. Ou seja, as Recorrentes postulam apenas pela declaração do seu direito de recuperarem os valores ilegitimamente exigidos, ou que ainda serão exigidos, pela I. Autoridade Coatora, bem como pela declaração do direito de compensar administrativamente o que foi recolhido indevidamente, respeitado o lustrum prescricional. 26. Sendo assim, fato é que pouco importa, neste momento processual, o valor despendido pelas Recorrentes com a

¹²¹ BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 257587971, p. 5.

implementação da LGPD. O que realmente importa é que tais despesas são obrigatórias e inevitáveis diante de imposição legal e, por esta razão, devem ser configuradas como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS – como será visto detalhadamente adiante.

Com efeito, o que se busca na ação desde o primeiro grau é o direito de recuperarem os valores ilegitimamente exigidos, bem como o direito de compensar os mesmos. Não há liquidação. Não há habilitação imediata. Tem-se o justo receio de se contabilizar de forma distinta ao que a RFB tem entendido e, por isso, busca-se apoio e suporte no judiciário. Assim pontuaram, “No caso específico das Recorrentes, diferentemente do quanto exposto no v. acórdão recorrido, a LGPD possui relevância crítica em razão de todas as operações relacionadas à sua atividade-fim envolverem dados de clientes, protegidos pelo novo estatuto”¹²².

É importante direcionar atenção ao descrito acima, pois serão estes os argumentos que o STJ enfrentará. Consoante já elencado, o REsp continua aguardando ser analisado pelo E. Supremo Tribunal de Justiça.

4.2 JULGAMENTO DA ENCALSO NO TRF – 3ª REGIÃO

Em julho de 2021 a empresa de Encalso Construções Ltda. (ENCALSO) impetrou um mandado de segurança, com pedido liminar, com o objetivo de tomar créditos de PIS e COFINS sobre as despesas incorridas com adequação a LGPD e sobre dispêndios com *compliance*, por serem despesas essenciais ao exercício do seu ciclo produtivo, exigidos por força de normativo legal. Além disso, requereu a compensação dos gastos com referidos institutos no período dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação:

De proêmio, insta esclarecer que a Impetrante atua no segmento de empreendimentos imobiliários, compreendendo a execução de obras públicas ou particulares nos setores de Engenharia Civil, tais como terraplanagens, drenagem, pavimentação e obras complementares de sistemas viários urbanos e rurais, rodovias, ferrovias, metrovias e aeroportos, implantação de sistemas de telecomunicações e telefonia, linhas de transmissão de energia e subseções; montagem de equipamentos, estruturas e sistemas de eletromecânicos de controle de operação, serviços de limpeza pública, transportes hidroviários, entre diversas outras atividades elencadas em seus documentos constitutivos acostados (Doc. 01). Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo "insumo", utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Impetrante possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS, nesse caso também em relação aos dispêndios com LGPD e Compliance. Isso porque, como previamente esposado, desde sua entrada em vigor em meados de 2020, a Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD trouxe consigo a imposição de diversos requisitos às empresas,

¹²² BRASIL, 2023a, op. cit., Num. 257587971, p. 15.

demandando verdadeira disciplinaridade destas para a adequação com a normativa¹²³.

Utilizando-se do que chama de “entendimento lógico” acerca de insumo, a contribuinte expressa que a LGPD emanou uma série de adequações da área de governança e *compliance* e que por serem todas imposições legais, os valores dispendidos com eles deveriam ser créditos de insumos a título de PIS e COFINS.

Em relação ao *compliance* ainda esclareceu:

Compliance, em tradução literal, remete à palavra cumprimento – estar em conformidade, que aplicada ao direito sugere o cumprimento de leis, reservado para descrever o conjunto de práticas, implementadas no interior de uma empresa, para melhor monitorar o bom cumprimento de legislações e controlar a licitude dos relacionamentos jurídicos com terceiros.

Portanto, o maior desafio das empresas obrigadas a se adequar nesse contexto, é de como implementar o compliance em suas atividades, uma vez que não se trata de matéria singela, haja vista que muitos doutrinadores da área asseveram a ineficácia de apenas transpor modelos originados a partir da experiência de outras legislações.

Para que sejam eficazes, os instrumentos de compliance adotados pelas empresas no Brasil, devem estar aptos a proteger os stakeholders – partes interessadas - dos riscos envolvidos na operação, demonstrando ser ferramenta indispensável às empresas também obrigadas a adequações legais, como a LGPD¹²⁴

Com efeito, a contribuinte ressaltou que precisou se adequar as melhores práticas do mercado, fazendo a subsunção a todos os imperativos trazidos pela LGPD.

E no Brasil, a LGPD poderia representar gasto de até R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais) para a implantação de um ‘escritório de privacidade’ dentro da empresa, assim como gastos médios anuais de até R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais) para a manutenção do programa de proteção de dados e conformidade com a LGPD¹²⁵.

Semelhante ao caso da TNG, a ENCALSO chama a atenção para o caso dos EPI’s, que foram considerados como insumos para uma série de atividades, tendo em vista suas características intrínsecas após o posicionamento do que foi considerado pelo STJ como imprescindível e relevante.

Neste sentido, elenca que com a publicação da solução de consulta COSIT nº 1/2021, exarou-se um caso semelhante vez que se entendeu que as despesas com tratamento de efluentes para pessoas jurídicas dedicadas às atividades de curtimento

¹²³ BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Apelação Cível** (5019335-93.2021.4.03.6100). Apelante: ENCALSO CONSTRUÇOES LTDA. Apelada: UNIAO FEDERAL – FAZENDA NACIONAL. Relator: Ministério Público Federal – PR/SP. 2023b. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalle/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4808881&ca=565a5b2d548240043c3ba3df9b46dae1f248ac2e8fdbbac0dc6cceb17893ba1630194a8bbe67d2f1d1d08aa1d09df21383c416056556f911&aba=>. Acesso em: 12 jan. 2023. Num. 259780716, p. 7.

¹²⁴ Ibidem. Num. 259780716, p. 8.

¹²⁵ Ibidem. Num. 259780716, p. 9.

e a outras preparações de couro seriam passíveis de créditos de PIS e COFINS não cumulativos, tendo em vista que esses gastos têm o intuito de mitigar danos ambientais e, com isso, afastar multas e sanções administrativas. Assim, completou:

É justamente a essencialidade da LGPD e também do instituto do *Compliance*. Por trás dessas conceituações versa a pretensão preventiva, medidas acautelatórias que pretende evitar o acontecimento de situações contrárias à lei e consequentemente que as vinculem à sanções. Por isso, é totalmente aplicável aos gastos de adequação à LGPD e *Compliance*¹²⁶.

Ao ser chamado para prestar informações no processo antes da decisão, a autoridade refutou a via eleita perpetrando o entendimento de que a conceituação de insumo, *in casu*, deveria ser feito por meio de dilação probatória, que não é possível em vias de mandado de segurança. Isso porque o REsp. 1.221.170/PR teria consignado que a relevância e essencialidade deveriam ser auferidas no caso concreto.

Em relação ao mérito, a RFB lança mão de um conceito legalista ao elencar que as Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS) elencaram quais seriam os bens e serviços passíveis de creditamento, e a LGPD não estaria abarcada em nenhum destes róis. Em sua decisão a 5ª Vara Cível determinou a negativa ao pedido liminar pela inexistência de fundamento relevante.

Na decisão em relação ao mérito o magistrado reiterou:

No sentido exposto, insumo é um elemento intrinsecamente relacionado ao processo de produção de mercadorias ou serviços da pessoa jurídica. A meu ver, as despesas incorridas com a adequação da empresa aos ditames da Lei Geral de Proteção de Dados e Compliance não se enquadram no conceito de insumo, visto que se referem a despesas que devem ser suportadas por todos indistintamente, por força de norma de caráter geral e abstrato, não constituindo, pois, elementos específicos integrantes do processo de produção de mercadorias ou serviços. Do contrato social da empresa impetrante extrai-se que seu objeto social compreende, em suma, a execução de obras públicas e particulares nos setores de Engenharia Civil, implantação de sistemas de telecomunicações, montagem de equipamentos, estruturas e sistemas de controle de operação, serviços de limpeza pública, prestação de serviços de transportes hidroviários, usinagem de concreto asfáltico, exploração de pedreiras, britagem, comercialização de produtos asfálticos e estruturação, desenvolvimento, implantação e geração e exploração de projetos e empreendimentos de energia elétrica por fonte eólica e solar (fl. 08 do ID 58141216). Verifica-se, assim, que o gasto incorrido com a LGPD não guarda correlação intrínseca com o processo produtivo da impetrante, servindo, isto sim, à sua adequação aos ditames da lei, que impôs obrigação aplicável a todos indiscriminadamente. Além disso, ressalto que a interpretação do termo “insumo” não pode ser realizada de modo amplo, para abranger quaisquer custos e despesas inerentes à atividade da empresa,

¹²⁶ BRASIL, 2023b, op. cit.

devendo ser considerado, a respeito, o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional¹²⁷.

Com efeito, a decisão foi clara no sentido de que a LGPD e *compliance* não fazem parte do processo produtivo nem estrutural da contribuinte e, por este motivo, não haveria razão para o seu creditamento a título de PIS e COFINS. Para isso, cita o objeto social da ENCALSO encerrando sua argumentação com o apontamento do rol taxativo das leis indicativas.

Irresignado com a decisão de primeira instância, a contribuinte endereçou ao TRF da 3ª Região suas razões de apelação:

Conforme trazido à baila na Exordial deste writ, conforme recente julgado do Colendo Superior Tribunal de Justiça, acerca da do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS não cumulativos, temos que, o conceito de insumo estaria vinculado aos critérios de relevância e essencialidade da atividade desenvolvida pela empresa, devendo esta análise ser realizada casuisticamente e sem qualquer limitação a este ou aquele segmento de atividade empresarial¹²⁸.

Como fundamento para contra-argumentar, além de colacionar uma série de julgados, a contribuinte relembrou o conceito de insumo trazido pelo REsp referente ao tema. No mais, continuou seu raciocínio dizendo que o legislador não evidencia que o enunciado seria restrito

[...] tão somente às indústrias ou as empresas prestadoras de serviços, indicando sua intenção de permitir que as verbas que se constituem em despesas necessárias ao regular desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte sejam passíveis de dedução na base de cálculo do PIS e da COFINS¹²⁹.

Para finalizar e convencer o juízo a ENCALSO assevera:

De proêmio, como se vislumbra na Exordial, insta esclarecer que a Apelante atua no segmento de empreendimentos imobiliários, compreendendo a execução de obras públicas ou particulares nos setores de Engenharia Civil, tais como terraplanagens, drenagem, pavimentação e obras complementares de sistemas viários urbanos e rurais, rodovias, ferrovias, metrovias e aeroportos, implantação de sistemas de telecomunicações e telefonia, linhas de transmissão de energia e subseções; montagem de equipamentos, estruturas e sistemas de eletromecânicos de controle de operação, serviços de limpeza pública, transportes hidroviários, entre diversas outras atividades elencadas em seus documentos constitutivos já devidamente acostados à lide. Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo "insumo", utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Apelante possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS, nesse caso também em relação aos dispêndios com LGPD e Compliance. Isso porque, como previamente esposado, desde sua entrada em vigor em meados de 2020, a Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD trouxe consigo a imposição de diversos requisitos

¹²⁷ BRASIL, 2023b, op. cit., Num. 259780868, p. 10.

¹²⁸ Ibidem. Num. 259780868, p. 16.

¹²⁹ Ibidem. Num. 259780868, p. 17.

às empresas, demandando verdadeira disciplinaridade destas para a adequação com a normativa¹³⁰.

Assim como fez na inicial, a contribuinte clama o que seria o “sentido real” do insumo para se dizer parte legítima para se creditar na modalidade insumos em PIS e COFINS dos dispêndios econômicos que teve (e que terá) com a LGPD e com *Compliance*. Especificamente em relação aos imperativos da LGPD, assegura que a legislação trouxe uma série de imposições às empresas o que teria demandado disciplina e seriedade destas para lograr êxito em implementar todas as normativas.

O TRF nega provimento a apelação¹³¹ em uma decisão direta e objetiva:

O contribuinte pretende creditamento de despesas com adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.909/2018) e *Compliance*, sob alegação de que tais atividades são essenciais e necessárias a consecução de suas atividades empresariais.

A pretensão de escrituração de créditos de PIS/COFINS exige demonstração específica de respaldo legal e jurisprudencial próprio, a ser avaliada em cotejo com o acervo probatório dos autos, caso a caso.

A propósito, cumpre ressaltar que despesas com adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.909/2018) e *Compliance*, em primeiro lugar, não se enquadram no objeto social descrito e, além do mais, referem-se à atividade comercial, não podendo ser dados como insumos para os fins

¹³⁰ BRASIL, 2023b, op. cit., Num. 259780868, p. 19-20.

¹³¹ EMENTA - DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. ARTIGO 195, §12, CF/1988. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. TEMAS REPETITIVOS 779 E 780. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. **1.** Consolidada a jurisprudência da Corte Superior, em rito repetitivo (Temas 779 e 780), no sentido de que o conceito de insumo, para efeito das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é definido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, perquirindo-se imprescindibilidade ou importância do bem ou serviço no desenvolvimento da atividade econômica. **2.** No regime de não-cumulatividade do artigo 195, § 12, CF, com reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, alcançando os imprescindíveis à finalidade empresarial, enquanto insumos essenciais afetos ao processo produtivo e ao produto final, excluindo, assim, meras despesas operacionais, relativas a atividades secundárias, de natureza administrativa ou não indispensáveis à produção do bem ou do serviço. **3.** As despesas com adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.909/2018) e *Compliance*, em primeiro lugar, não se enquadram no objeto social descrito e, além do mais, referem-se à atividade comercial, não podendo ser dados como insumos para os fins dos artigos 3º, *caput*, II, das leis de referência, pois nelas se autoriza creditamento de PIS/COFINS como insumos apenas para “bens e serviços”, utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. **4.** Não se trata sequer de interpretação restritiva, com fulcro no artigo 111 do CTN. Pelo contrário, o vértice é sistemático e teleológico. Se é certo que no regime não-cumulativo de PIS/COFINS não se admite crédito por toda e qualquer despesa, e que tampouco há obrigação de que todos os setores econômicos sejam beneficiados por tal sistemática, ressoa claro que o legislador ordinário, ao referir “prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não exemplificou atividades econômicas, mas delimitou o âmbito de incidência daquele comando legal. Assim, tem-se que a regência legal e constitucional do regime do PIS/COFINS não exige, sequer, que a atividade da impetrante seja submetida à sistemática não-cumulativa. De toda a forma, há previsões específicas aplicáveis ao ramo em que inserida, inexistindo, porém, possibilidade de creditamento de toda e qualquer despesa incorrida na persecução do objeto societário, tampouco de extensão de regras que, pela exegese da regência normativa, com respaldo em jurisprudência, não são destinadas a tal setor econômico. **5.** Apelação desprovida.

dos artigos 3º, *caput*, II, das leis de referência, pois nelas se autoriza creditamento de PIS/COFINS como insumos apenas para “bens e serviços”, utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Não se trata sequer de interpretação restritiva, com fulcro no artigo 111 do CTN. Pelo contrário, o vértice é sistemático e teleológico. Se é certo que no regime não-cumulativo de PIS/COFINS não se admite crédito por toda e qualquer despesa, e que tampouco há obrigação de que todos os setores econômicos sejam beneficiados por tal sistemática, ressoa claro que o legislador ordinário, ao referir “prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não exemplificou atividades econômicas, mas delimitou o âmbito de incidência daquele comando legal.

Não cabe sequer cogitar de aplicação extensiva de regime legal próprio, a título de isonomia, solução esta que implicaria atribuir ao Judiciário função de legislador positivo, incompatível com o regime de controle de constitucionalidade, no qual a quebra da isonomia não se resolve, na técnica judicial, com extensão do benefício para além do previsto pelo legislador, mas, ao contrário, com a sua supressão como forma de excluir tratamento supostamente desigual, a revelar, assim, que a pretensão deduzida, ainda que fosse o caso de equiparar as situações - o que se registra com o efeito apenas de mera discussão -, não poderia ser acolhida¹³².

De plano, a autoridade assegura que a LGPD não está no rol de assertivas das leis do PIS e da COFINS que determina o que deverá ser creditado. A autoridade diz não se tratar de uma interpretação restritiva, mas da única interpretação passível frente aos permissos legais.

Também elenca não se cogitar uma aplicação de interpretação extensiva, pois neste caso, o judiciário estaria perscrutando função de legislador positivo, função esta que não lhe cabe. Assegura: “Incompatível com o regime de controle de constitucionalidade, no qual a quebra da isonomia não se resolve, na técnica judicial, com extensão do benefício para além do previsto pelo legislador”¹³³.

Inconformada com a decisão proferida no Tribunal, a ENCALSO lançou mão do Recurso Especial no último dia 05 de dezembro, o qual ainda aguarda ser admitido pelo próprio Tribunal. Segunda a empresa contribuinte, o Tribunal teria negado provimento ao recurso de apelação sob a fundamentação de que os valores gastos não se enquadrariam no objeto social descrito por ela, tratando apenas de despesas operacionais e que estas seriam despesas secundárias ao negócio da ENCALSO.

A fim de contrarrazoar os motivos postos, a contribuinte assevera:

[...] 14. Como é possível observar, os bens e serviços utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica que apure as contribuições para o PIS e a COFINS em regime não cumulativo dão ao contribuinte direito a créditos que serão computados na apuração das contribuições devidas.

¹³² BRASIL, 2023b, op. cit., Num. 266262221, p. 5.

¹³³ Ibidem. Num. 266262221, p. 5.

15. O conceito de insumos sempre foi interpretado por parte da Receita Federal de modo restritivo, equiparando-o ao conceito utilizado para fins de IPI. Sendo assim, há muitos anos os contribuintes discutem a interpretação do conceito na via administrativa e judicial.

16. O próprio CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia atribuiu ao conceito de insumos um sentido mais amplo do que aquele utilizado para fins de IPI. Nesse contexto, esse E. Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp n. 1.221.170/PR sob a sistemática de recursos repetitivos (Tema 779) definiu o real sentido que o conceito em discussão possui para fins de creditamento de PIS e de COFINS¹³⁴.

A contribuinte demonstra que a RFB se utilizou do conceito mais restrito, fazendo alusão ao IPI por tempos, mas que este foi o motivo para o grande contencioso judicial e administrativo travado. Ao final, citou o Resp 1.221.170/PR assegurando que o mesmo definiu o que a contribuinte traz como sentido real do conceito de insumos para creditamento do PIS e da COFINS.

[...] legislador não demonstra que o dispositivo seria restrito tão somente às indústrias ou as empresas prestadoras de serviços, indicando sua intenção de permitir que as verbas que se constituem em despesas necessárias ao regular desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte sejam passíveis de dedução na base de cálculo do PIS e da COFINS¹³⁵

Por fim, a contribuinte é categórica:

[...] 20. Assim, há de se concluir que a ora Recorrente realizou investimentos obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções ao infrator das normas da referida Lei 13.909/2018, portanto, todo o custo da referida adequação a referida norma deve ser enquadrado como insumos, pois o tratamento dos dados pessoais não fica a critério da empresa, devendo então os custos respectivos serem reputados como necessários.

21. Como se observa de todo o exposto, o conceito de insumo não possui um significado único. Isto é, seu significado deve ser observado e definido pelo contexto em que o termo é utilizado e pela situação de cada contribuinte, conforme a essencialidade e relevância da despesa em discussão¹³⁶.

Da leitura, se depreende que a recorrente pugna de forma peremptória pelo aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS nos casos em que realizou investimentos obrigatórios referentes a LGPD, estes sob pena de incorrer em multas e outras sanções impostas pela Lei nº 13.909/2018. Ainda, especifica que o conceito de insumo é aberto e deve ser analisado de acordo com cada contribuinte:

É possível observar a essencialidade e relevância dos gastos com tratamentos de dados pessoais e com *Compliance* à LGPD, tendo em vista, especialmente, se tratar de gastos impostos pelo legislador, sem os quais as empresas poderiam sofrer sanções administrativas, de modo que estariam dentro dos critérios de insumos para fins de creditamento¹³⁷.

¹³⁴ BRASIL, 2023b, op. cit., Num. 267766713, p. 7.

¹³⁵ Ibidem. Num. 267766713, p. 7.

¹³⁶ Ibidem. Num. 267766713, p. 8.

¹³⁷ Ibidem. Num. 267766713, p. 10.

4.3 DO CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS NOS CASOS DA LGPD

O creditamento de valores gastos com a LGPD com o PIS e a COFINS perpassa, necessariamente, a busca pela definição de insumo e em consonância com Betina Treiger Grupencmacher:

[...] pela tarefa de descortinar o conteúdo e abrangência do quanto disposto no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, relativamente aos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e no processo fabril de produtos destinados à comercialização¹³⁸.

Segundo a estudiosa, se faz necessário a distinção entre conceituar e definir:

Embora na literatura, de forma geral, e na doutrina jurídica, de forma especial, os termos “conceito” e “definição” sejam muitas vezes empregados como sinônimos, gramaticalmente não têm o mesmo significado. Conceito é a compreensão que alguém tem de uma palavra, noção, concepção, ideia. Da interpretação sistemática das normas constitucionais extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos tributos previstos no Sistema Constitucional Tributário. Ao estabelecer os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar. Já a definição, usualmente estabelecida em nível infraconstitucional, é a operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou de um objeto¹³⁹. Assim, a definição tem o condão de precisar os elementos genericamente estabelecidos nos conceitos¹³⁹.

Em consonância aos ensinamentos da autora, conceituar é o ato de dar um sentido a uma palavra, noção ou ideia. Neste ponto, de suma importância consignar o pontuado em relação ao direito constitucional tributário.

Conforme palavras da professora, entende-se que da interpretação sistêmica das normas constitucionais é que se derivam os conceitos que fazem parte do critério da regra matriz de incidência tributária previstos no Sistema Constitucional Tributário. Ao situar os conceitos constitucionais, o contribuinte teria restringido a atividade do legislador ordinário em relação à matéria que poderá ser fruto de lei ordinária ou complementar.

Em outra senda, estabelecida em nível infraconstitucional, a definição é a procura clara e precisa por um conceito ou objeto. Para arrematar, a professora diz que é a definição que estabelece os subsídios dos conceitos,¹⁴⁰ ou seja um está intimamente ligado ao outro e será extensivo ao outro.

¹³⁸ GRUPENMACHER, op. cit., p. 201.

¹³⁹ Ibidem, p. 201.

¹⁴⁰ Ibidem.

Quando volta-se ao creditamento das despesas de PIS e COFINS relacionados aos gastos do contribuinte com a LGPD, tem-se o conceito e a definição na matriz constitucional da relevância e essencialidade para o processo de produção de bens ou serviços para a fabricação ou venda destes¹⁴¹. Nos documentos acostados e analisados neste trabalho no capítulo acima, vê-se claramente o contribuinte e a autoridade se digladiando para estabelecer o que seria essencial e relevante e como se daria a devida aferição dos créditos dedutíveis.

No entanto, carecem de bons argumentos as partes na grande maioria das suas peças – e em ambos os processos. As petições são, na maior parte das vezes, rasas e não chegam a encarar o cerne verdadeiro da questão. E são hoje as principais decisões que temos no país sobre os assuntos, ambas esperando decisão do STJ embora ainda aguardando o juízo de admissibilidade no TRF3.

De antemão, conforme foi dito acima, o primeiro passo para a definição do que será creditado, passa pelas acepções do disposto no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Assim, tem-se o que será bem ou serviço a título de crédito para o PIS e para a COFINS. As exordiais analisadas citam as leis, mas não as encaram com a importância do ponto de partida que são.

A TNG, em sua exordial, chama atenção para às leis de PIS e COFINS, mas o faz de maneira singela e simples sem trazer o rigorismo e a importância que a temática tem para o caso em referência. Ao contrário, a ENCALSO faz alusão às normativas de forma reflexiva e sem qualquer ponto de fundamentação que sustente sua argumentação.

Assim, tem-se que ponderar que a acepção de insumos para fins de creditamento das contribuições deve seguir a regra constitucional que prevê a não-cumulatividade (artigo 196, § 12º). Esta, por sua vez, terá que ser interpretada a luz da regra atributiva de competência (artigo 149) e com a que constitui as relativas materialidades (artigo 195, I, b). Em nenhum momento se tem este entendimento nos documentos analisados, que aliás estão muito aquém deste racional. As contribuintes não usam argumentos jurídicos em essência, deixando suas peças à mercê de argumentos mais práticos em razão do REsp sobre o tema:

A exegese conjunta de todos estes dispositivos conduz à conclusão de que, sendo o PIS e a COFINS contribuições que incidem sobre o faturamento e a receita, a não-cumulatividade impõe a criação de mecanismos de

¹⁴¹ GRUPENMACHER, op. cit.

desoneração das referidas exações, de modo que, como consequência, não haja sobreposição de incidências sobre uma mesma base tributável¹⁴².

Nos documentos ora analisados não há uma construção tributária semântica e exegética, faltando, portanto, em todos os casos às raízes que sustentam a fundamentação basilar tributária em questão. Pode-se dizer que até a autoridade vai no rigorismo da argumentação, utilizando, em um dos casos, o teste de subtração, mas não mergulha a fundo nas referências que guiam o creditamento.

Uma vez postas as premissas tributárias iniciais, passa-se para a conceituação de insumo, que já foi, inclusive, objeto deste estudo, e que faz parte do racional, para se concluir que os dispêndios com a LGPD devem ser creditados a título de PIS e COFINS. De uma forma concisa e resumida, seguindo o racional, insumo tem sua origem no vernáculo “*input*” e significa tudo que entra ou faz parte de um processo¹⁴³. No caso em referência, insumo seria todo aquele bem ou serviço que faz parte do processo produtivo da atividade principal da empresa e, por ser principal, não pode ser considerado como mero gasto contábil ou acessório.

Nesta toada, encerra Natanael Martins:

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço¹⁴⁴.

Consoante se depreende da leitura, que insumo é o bem ou serviço que de fato foi usado, mesmo que indiretamente, na fabricação do produto final ou na prestação do serviço que se almeja oferecer. O importante aqui é fazer parte do ciclo produtivo ou da estrutura empresarial intrínseca da produção.

Outro importante ponto salientado, e que também não se tem nas argumentações analisadas, é que o bem ou serviço pode até ser indireto, mas ele precisa é manter literalidade com o ciclo produtivo da empresa contribuinte. Isso porque por vezes o bem ou serviço será essencial e relevante, mas ele pode ser apenas um ou outro.

¹⁴² GRUPENMACHER, op. cit., p. 202-203.

¹⁴³ Ibidem.

¹⁴⁴ MARTINS, N. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, M. M. (Coord.). **PIS-COFINS- Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 207.

No caso em questão, qual seja da LGPD, busca-se evidenciar que as despesas são além de essencial, relevantes a atividade empresarial. Nesse sentido, assevera Grupenchacher:

A única acepção constitucional admissível do termo é aquela que considera o aspecto funcional da despesa realizada. Se o custo se deu com o propósito de obter e incrementar o faturamento, tal custo há de ser considerado como insumo para fins de aproveitamento de crédito e abatimento¹⁴⁵

Outro ponto importante também encarado de maneira fraca é o fato de que por ser uma imposição legal a LGPD se tornou obrigatória a todos os seguimentos empresariais, cabendo a cada setor econômico entender o modo como fazer as suas adequações. De se depreender das leituras dos documentos analisados que a autoridade requer a prova do teste da subtração, para dizer se as despesas devem ou não ser objeto de creditamento. Mas isso não é preciso visto que o fato de se fazer investimento em tecnologia da informação já é uma premissa básica que vincula a empresa a ser contribuinte e, por este motivo, ter direito ao crédito do PIS e da COFINS.

O teste de subtração somente seria necessário se houvesse necessidade de se provar que algo subtraído do processo de produção, não haveria mais o ciclo produtivo. Mas no caso em questão, deve-se considerar muito além. Neste sentido, tem-se a imprescindibilidade, pois as adequações farão parte do ciclo produtivo da empresa e, ainda, a relevância pois advieram de imposição legal.

Também consoante já delineado neste trabalho, o critério da imprescindibilidade ocorre quando o bem ou serviço for elemento estrutural ou inseparável do ciclo produtivo. Não se pode deixar de considerar que toda a estruturação feita não passe a fazer parte do ciclo produtivo, como as normas de governança corporativa em tecnologia da informação por exemplo.

Já a relevância é considerada por particularidades do próprio processo produtivo (análise casuística), bem como decorre de imperativos legais que obriguem a contribuinte a realizar certos custos de implementação e adaptação. Aqui seria possível citar a contratação do DPO como um exemplo. Assim, de uma forma ou outra temos a essencialidade e a relevância presentes no caso das adequações das empresas a LGPD e, por estes motivos, a consequente dedução das despesas com estes custos do PIS e da COFINS.

¹⁴⁵ GRUPENMACHER, op. cit., p. 204.

Neste sentido, tem-se fortes argumentos da professora Betina Treiger Gruppenmacher:

A Lei nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - LGPD) instituiu uma série de requisitos obrigatórios para o tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas, que, portanto, devem necessariamente investir na implementação de programas que atendam esse Diploma legal, sob pena de estarem sujeitos a sanções administrativas pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD). Destacamos que a observância à referida lei é absolutamente essencial ao desempenho da atividade econômica seja na de produção de bens ou na de prestação de serviços, motivo pelo qual torna-se relevante a análise quanto à possibilidade de creditamento para fins de apuração de PIS e COFINS dos custos incorridos com o seu cumprimento. O que se buscar desvelar é se os gastos para a adequação das empresas às regras da LGPD se enquadram no conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que introduziram a sistemática da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS. No que tange ao conceito de insumos que geram crédito para fins de não-cumulatividade de PIS e COFINS, como decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do Recurso Especial repetitivo nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 78016), para se aferir se a despesa é ou não insumo, devem ser observados os critérios da essencialidade e relevância dos bens e serviços para o desenvolvimento da atividade empresarial¹⁴⁶.

Pela leitura tranquila do exposto, resta claro que a Lei nº 13.709/2018 dispôs sobre uma infinidade de imperativos que devem ser implementados pelas empresas sob pena de sanções. Não há liberalidade, não há decisão em seguir ou não com as adaptações. Os imperativos precisam ser implementados sob pena de sanções.

Nesta seara o que se busca entender é se o gasto se enquadra ou não no conceito de insumo posto pela legislação do PIS e da COFINS que foi definido de forma assertiva no REsp 1.221.170/PR (Tema 779) sob o rito do recuso repetitivo como já esmiuçado neste trabalho, os Ministros decidiram que tudo o que for essencial (imprescindível) e relevante para a atividade empresarial será objetivo de creditamento de PIS e COFINS:

Trata-se de importante decisão cuja compreensão é a única compatível com o propósito almejado pela Constituição Federal, qual seja, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, pelo que esperamos que seja amplamente adotada nos âmbitos administrativo e judicial¹⁴⁷.

Nessa linha de entendimento, o Senador Izalci Lucas, autor do Projeto de Lei nº 4 de 2022, projeto esse que tem por escopo permitir desconto de créditos de PIS e COFINS relativos a valores despendidos com investimentos para adequação e operacionalização da Lei Geral de Proteção de Dados¹⁴⁸.

¹⁴⁶ GRUPENMACHER, op. cit., p. 207-208.

¹⁴⁷ Ibidem. p. 208.

¹⁴⁸ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 4 de 2022**. Atividade legislativa, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/151507>. Acesso em: 27 dez. 2022.

Segundo o mencionado Senador, referida Lei se faz necessária ainda mais após a aprovação pelo Congresso Nacional Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 17 de 2019 que elevou à categoria de direito e garantia fundamental a proteção de dados pessoais, sendo acrescentada ao rol do artigo 5º da Constituição Federal, inciso LXXIX, e representando fator de fomento para o desenvolvimento econômico e social do país¹⁴⁹.

De acordo com o Projeto de Lei enunciado, estas seriam as disposições:

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.3º

XII - atividades pedagógico-educacionais e culturais de difusão da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados);

XIII - ações de adequação técnico-operacionais da Lei Geral de Proteção de Dados, assim compreendidas as atividades essenciais e relevantes de assessoria e consultoria técnica, de segurança da informação e jurídica para alcance dos fins a que se destina.”

Art. 2º A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.3º

XII - atividades pedagógico-educacionais e culturais de difusão da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados); XIII -

ações de adequação técnico-operacionais da Lei Geral de Proteção de Dados, assim compreendidas as atividades essenciais e relevantes de assessoria e consultoria técnica, de segurança da informação e jurídica para alcance dos fins a que se destina.”

Art. 3º A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art.15

VI - bens e serviços utilizados como insumo nas ações e atividades de adequação e operacionalização da Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados) e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a adequação legal da referida Lei¹⁵⁰.

Consoante se denota, as Lei que versam sobre o creditamento do PIS da COFINS, trariam agora incisos abarcando ações de adequação técnico-operacionais da Lei Geral de Proteção de Dados. Como justificativa do Projeto de Lei, o Senador defende o benefício tributário em face dos enormes gastos que as empresas têm para estarem de acordo com a LGPD, além das multas elevadas e responsabilização solidária para quem infringir algumas das normas estabelecidas na referida Lei.

As imposições legais impostas pela LGPD têm levado as empresas a promover reestruturação organizacional em suas faces gerencial, operacional e financeira, a fim de adequarem-se às regras e princípios normativos que

¹⁴⁹ BRASIL, 2022, op. cit.

¹⁵⁰ Ibidem.

orientam a proteção e privacidade de dados e a segurança da informação, seja em meio virtual ou físico¹⁵¹.

Segue abaixo alguns termos do racional que justificam às inclusões segundo o Senador:

JUSTIFICAÇÃO: A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) foi editada com o objetivo precípuo de proteger os dados pessoais e a privacidade, hoje arrolados como direitos e garantias fundamentais, tanto no ambiente digital quanto no físico. As imposições legais impostas pela LGPD têm levado as empresas a promover reestruturação organizacional em suas faces gerencial, operacional e financeira, a fim de adequarem-se às regras e princípios normativos que orientam a proteção e privacidade de dados e a segurança da informação, seja em meio virtual ou físico. Nesse processo, constatou-se que a adequação das rotinas e protocolos operacionais/administrativos das empresas se tornou essencial e relevante para a continuidade das atividades econômicas das empresas, bem como para a elaboração de processos de governança. Além disso, a LGPD estabeleceu instrumentos de responsabilização solidária em face daqueles que estejam na cadeia de fluxo do tratamento de dados, o que compreende todos os estágios de produção, desde a coleta até o descarte, denominados agentes de tratamento de dados pessoais. Indiretamente, a nova Lei conduzirá à marginalização comercial daqueles que não realizarem a adequação a tempo e modo, prejudicando a imagem e a credibilidade das empresas que não implementarem as práticas necessárias à proteção dos dados pessoais dos titulares de dados pessoais necessários às suas operações. Em caso de descumprimento de suas normas, a nova Lei fixou penalização que pode chegar a R\$ 50 milhões (art. 52 da LGPD). Contudo, não considerou o dispêndio que as empresas são obrigadas a realizar para a implementação dos planos de ação para se adequarem às cautelas exigidas. Nesse cenário, os custos podem chegar a cifras bastante elevadas, entre contratações de profissionais especializados, eventuais assinaturas de softwares específicos e outros custos indiretos destinados a adequar as empresas às regras legais impostas pela LGPD¹⁵².

Neste sentido, as empresas se obrigam a implementação das obrigações legais para não serem responsabilizadas pela inadimplência. As multas, consoante já destacado neste trabalho, chegam a cinquenta milhões de reais, além de imposições de sanções civis e penais.

Nesta seara, estando inseridos no contexto dos insumos em todos os fluxos da produção empresarial, tais gastos, segundo o Projeto de Lei, devem legalmente e de maneira expressa gerar créditos de PIS e COFINS como defesa à ordem econômica e social.¹⁵³

Desse modo, tem-se que as empresas ao longo do país tiveram que se adaptar ao novo regramento em relação a LGPD, desembolsando valores significativos com as adaptações necessárias. Consoante se denota do acima

¹⁵¹ BRASIL, 2022, op. cit.

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ Ibidem.

elucidado, estes custos são partes integrantes do ciclo operacional das contribuintes e por este motivo deverão ser consideradas como um bem ou serviço essencial a título da dedução do PIS e da COFINS. Igualmente, por serem uma imposição da Lei, estando inclusive seu direito assegurado no artigo 5º, inciso LXXIX, da CF, também são consideradas como relevantes ao mesmo fim.

5 CONCLUSÃO

Com efeito, o universo tecnológico teve um rompante de aceleração nas últimas décadas, estabelecendo novas diretrizes e até novas formas de relacionamentos no meio digital e físico. Consoante restou demonstrado, o homem já não era mais o mesmo e tampouco suas relações. Nos últimos anos aconteceu o que parecia o impossível, até consultas médicas e práticas como Reiki passaram a ser ministradas via Internet. Estávamos diante de uma nova Era, a Era Digital.

Consoante salientado neste trabalho, as novas relações demandaram novas formas de regulamentação e com isso tivemos, no Brasil, o Marco Civil da Internet e a Lei Geral de Produções de Dados, dentre outras normas. Enquanto o Marco Civil trouxe algumas premissas e solidificou normativas, a LGPD irrompeu o cenário jurídico com imperativos que fizeram as empresas correrem contra o tempo para se adaptarem às imposições e, dessa forma, não sofrerem com as punições, sejam multas ou outras penalidades.

No capítulo dedicado a LGPD, ressaltamos que o artigo 52 da Lei foi o responsável pela fiscalização das implementações e transgressões da Lei, implicando advertência, multa simples e multa diária. A multa simples poderá chegar até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração, além da publicização do ocorrido após confirmação da mesma. Importante consignar que além do aqui disposto, que é possível a aplicação de sanções administrativas, civis e ainda penais.

Também o importante mencionado surgimento da figura do DPO - *Data Protection Officer* -, uma figura encarregada por organizar e conduzir todo o processamento de dados dentro de uma empresa. É fundamental que este tenha experiência vasta em governança e entenda de forma profunda de segurança da informação.

Já no tocante ao PIS e a COFINS dependem dos juristas um estudo minucioso e bastante controvertido, porquanto fogem da regra tradicional tributária dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, pois são tributos classificados como contribuições parafiscais aproximando-se dos impostos que tributam circulação de riquezas tais como IPI e ICMS, mas com distinções bastante significativas.

Se de um modo a aproximação com o IPI e o ICMS ajudam na compreensão de alguns conceitos, tal como o regime plurifásico e cumulatividade, de outro modo

há diferenças que precisam ser levadas em consideração como o fato da materialidade de PIS/COFINS ser mais abrangente do que do IPI e ICMS, bem como a relevante questão da não cumulatividade, que enquanto dos impostos aqui citados decorre de princípio constitucional, e das contribuições mencionadas decorre de lei infraconstitucional.

Após analisar as generalidades que envolvem o PIS e a COFINS e chegar ao entendimento de conceitos tributários relacionados de forma direta com a não cumulatividade, a discussão em torno do que vem a ser insumo e qual sua abrangência dentro da atividade empresarial é de suma importância no tocante ao direito de crédito disposto no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Neste contexto, o Resp. nº 1221170/PR foi bastante esclarecedor ao apresentar o conceito de insumo pautado na essencialidade e relevância da atividade jurídica, seguido de Instruções Normativas da Receita Federal que reformulou suas perspectivas com base no entendimento da decisão judicial.

A partir desse posicionamento, as despesas que as empresas têm para se adaptar às exigências provenientes da Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD, integram de maneira incontestável o rol dos insumos e o conseqüente, direito ao crédito, uma vez que sua adaptação é indispensável para manutenção da atividade empresarial, bem como sua não adaptação, passível das sanções já mencionadas.

Assim, tendo em vista que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 foram instituídas com o fim de disciplinar os casos em que o PIS e a COFINS são não cumulativos visando à proteção da pessoa jurídica da tributação “em cascata”, as pessoas jurídicas, como protagonistas do direito creditório decorrente da não cumulatividade, necessitam da jurisprudência para melhor interpretação das Leis, e aplacar uma série de divergências decorrentes desse assunto a fim de se verificar se as despesas de conformidade à LGPD são ou não creditadas a título de insumo no regime não cumulativo do PIS e da COFINS

Foi exatamente nesta seara que a análise documental de dois processos que tramitam no Tribunal Regional da 3ª Região, o primeiro da TNG Comércio de Roupas LTDA. e o segundo da Encalso Construções LTDA foi realizada.

O primeiro processo teve decisão favorável em primeira instância, tendo garantido seu direito ao creditamento das despesas com LGPD no PIS e na COFINS, bem como compensar os gastos a este título nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação. O processo virou referência nacional, sendo citado por renomados autores

em artigos, porém teve sua sentença reformada em segunda instância, e hoje aguarda juízo admissibilidade do seu REsp.

Já a segunda ação começou negativa deste a sentença, sendo a decisão confirmada no acórdão em segunda instância. Nosso intuito na análise foi sair de duas perspectivas distintas que hoje estão no mesmo ponto, qual seja, aguardando juízo de admissibilidade do TRF3.

Com efeito, o Projeto de Lei nº 4 de 2022, do Senador Izalci Lucas, veio ratificar as despesas com a LGPD como participantes do direito creditório de PIS/COFINS com a finalidade de dirimir eventuais contestações a esse respeito.

Isso porque quando se fala em LGPD e a adaptação das empresas ao contexto de suas imposições, entende-se que elas são obrigadas a desembolsar valores significativos com uma série de aspectos que só oneram os custos aos contribuintes. Estes imperativos, como abarcam setores estruturais da empresa, passam a fazer parte do ciclo produtivo desta, e por isto devem ser considerados como despesas dedutíveis do PIS e da COFINS, ou seja, por ser essencial e imprescindível, bem como, por ser uma obrigação legal, também perpassam por ser relevante para fins de creditamento.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, M. B. de. **Comércio Eletrônico – Marco Civil da Internet – Direito Digital**. CNC, 2017.

ARAUJO, M. N. de. **Os Impactos Financeiros Da Exclusão Do ICMS Na Base De Cálculo Do PIS E Da COFINS: Um Estudo De Caso Em Uma Empresa Varejista**. 2022. 36 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 03 ago. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 20 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 20 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nas operações de venda dos produtos que especifica. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10147.htm. Acesso em 12 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 16 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm. Acesso em 11 nov. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 30 set. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 4 de 2022**. Atividade legislativa, 2022. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/151507>. Acesso em: 27 dez. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins**. Brasil, STJ, 2018. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx. Acesso em: 15 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 – PR (2010/0209115-0)**. 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&form_ato=PDF. Acesso em: 22 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Regime monofásico de tributação não permite creditamento de Pis e Cofins, decide Primeira Seção**. Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/20042021-Regime-monofasico-de-tributacao-nao-permite-creditamento-de-PIS-e-Cofins--decide-Primeira-Secao.aspx>. Acesso em: 15 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1221170/PR/PR**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1207869275/inteiro-teor-1207870016>. Acesso em: 01 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. **Ap. - APELAÇÃO CÍVEL - 329400 / SP**, Rel. Juíza Convocada Eliana Marcelo, TRF da 3a Região, Terceira Turma, e-DJF3 28/03/2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1330640134/inteiro-teor-1330640136>. Acesso em: 01 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AC: 5014278-09.2014.404.7210/SC**, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 19/10/2016, PRIMEIRA TURMA. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/399873329/inteiro-teor-399873410>. Acesso em: 01 dez. 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Apelação Cível** (5019335-93.2021.4.03.6100). Apelante: ENCALSO CONSTRUCOES LTDA. Apelada: UNIAO FEDERAL – FAZENDA NACIONAL. Relator: Ministério Público Federal – PR/SP. 2023b. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=4808881&ca=565a5b2d548240043c3ba3df9b46dae1f248ac2e>

8fdbbac0dc6cceb17893ba1630194a8bbe67d2f1d1d08aa1d09df21383c416056556f911&aba=. Acesso em: 12 jan. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). **Apelação / Remessa Necessária** (5003440-04.2021.4.03.6000). Apelante: União Federal – Fazenda Nacional. Apelada: TNG COMER CIO DE ROUPAS LTDA e TB INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇÃO DE ROUPAS LTDA. Relator: Ministério Público Federal – PR/SP. 2023a. Disponível em:

<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/Processo/ConsultaProcesso/Detalhe/listProcessoCompletoAdvogado.seam?id=3344938&ca=149be226b101ef023c3ba3df9b46dae1f248ac2e8fdbbac0dc6cceb17893ba1630194a8bbe67d2f1d1d08aa1d09df21383c416056556f911&aba=>. Acesso em: 10 jan. 2023.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COUTINHO, R. **Créditos de PIS/Cofins sobre as despesas com LGPD**. Blog do Fausto Macedo, Estadão, 2021. Disponível em:

<https://www.estadao.com.br/politica/blog-do-fausto-macedo/creditos-de-pis-cofins-sobre-as-despesas-com-lgpd/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

CUNHA, C. R. **O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011.

DICIONÁRIO FINANCEIRO. **O que são insumos?** Disponível em:

<https://www.dicionariofinanceiro.com/insumos/>. Acesso em: 26 dez. 2022.

G1. **Uso da internet no Brasil cresce, e chega a 81% da população, diz pesquisa**. G1 Economia, 2021. Disponível em:

<https://g1.globo.com/economia/tecnologia/noticia/2021/08/18/uso-da-internet-no-brasil-cresce-e-chega-a-81percent-da-populacao-diz-pesquisa.ghtml>. Acesso em: 03 ago. 2022.

GARCIA, L. R. et al. **Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD): Guia de implantação**. Blucher, 2020.

GOMES, P. **A não cumulatividade de PIS e Cofins e o conceito de insumos pela Receita Federal**. Revista Consultor Jurídico, 2021. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2021-dez-16/gomes-nao-cumulatividade-pis-cofins-conceito-insumos>. Acesso em: 28 nov. 2022.

GRECO, M. A. **Não cumulatividade no PIS e na COFINS**. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 148.

GRUPENMACHER, B. T. **A Dedução das Despesas com a LGPD para Cálculo de PIS/COFINS**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2022. Disponível em:

<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2022/08/Betina.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2022.

MACHADO, H. de B. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MADEIRA, P. H. B. G. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 157 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-22062010-083058/publico/Patricia_Hermont_Barcellos_Goncalves_Madeira_Dissertacao.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

MAGACHO, B. T. P.; TRENTO, M. LGPD e compliance na Administração Pública: O Brasil está preparado para um cenário em transformação contínua dando segurança aos dados da população? É possível mensurar os impactos das adequações necessárias no setor público? **Revista Brasileira de Pesquisas Jurídicas**, v. 2, n. 2, p. 7-26, 2021.

MARTINS, I. G. da S.; SOUZA, F. F. R. de. Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP COFINS. In: PAULEN, L. (Coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

MARTINS, N. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In PEIXOTO, M. M. (Coord.). **PIS-COFINS- Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MINATEL, J. A. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005

MOREIRA, A. M. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. 495 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 91-92.

NEGRUNI, M. **Receita Federal atualiza legislação sobre PIS/Pasep e Cofins**. 2023. Disponível em: <https://webmaniabr.com/blog/receita-federal-atualiza-legislacao-sobre-pispasep-e-cofins/>. Acesso em: 23 jan. 2023.

NETTO, T. **Tecnologias de Informação e Comunicação e a Lei Geral de Proteção de Dados**. Instituto de Direito Real, 2021. Disponível em: <https://direitoreal.com.br/artigos/tecnologias-de-informacao-e-comunicacao-e-a-lei-geral-de-protecao-de-dados>. Acesso em: 31 jul. 2022.

NUNES, S. S. F. Lei geral de proteção de dados pessoais (LGPD). **Direito, Negócios & Sociedade**, v. 1, n. 1, p. 49-60, 2021. p. 51.

OLIVEIRA, M. T. de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido**. 2009. 120 fls. Dissertação (Mestrado em

Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

PADRE TOMÉ, F. D. Natureza Jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, M. M; FISCHER, O. C. (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PEIXOTO, M. M. **Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime da não-cumulatividade**. São Paulo: MP Editora, 2007. p.112.

PELOSO PIURCOSKY, F. et al. A lei geral de proteção de dados pessoais em empresas brasileiras: uma análise de múltiplos casos. **Suma de Negócios**, v. 10, n. 23, p. 89-99, 2019.

PIMENTEL, J. E. de S. Introdução ao direito digital. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 13, n. 1, p. 18, 2018.

PINHEIRO, P. P. Nova Lei brasileira de proteção de dados pessoais (LGPD) e o impacto nas instituições públicas e privadas. **Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região**, Curitiba, v. 10, n. 97, p. 75-87, mar. 2021.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é lucro presumido?** Disponível em: http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee_lucropresumido.htm. Acesso em: 27 nov. 2022.

REIS, M. L. A. dos; BORGES, J. C. **O IPI ao alcance de todos**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SABBAG, E. de M. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

SCHNEIDER PUGLIESE. **Memorando – Instrução Normativa RFB nº 2.121 de 15 de dezembro de 2022 – consolidação das normas sobre as contribuições do Pis e da Cofins**. Schneider Pugliese, 2022. Disponível em: <https://www.schneiderpugliese.com.br/memorando-instrucao-normativa-rfb-no-2-121-de-15-de-dezembro-de-2022-consolidacao-das-normas-sobre-as-contribuicoes-do-pis-e-da-cofins/>. Acesso em: 31 dez. 2022.

TEFFÉ, C. S. de; MORAES, M. C. B. de. Redes sociais virtuais: privacidade e responsabilidade civil. Análise a partir do Marco Civil da Internet. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 22, n. 1, p. 108-146, 2017.

TOMASEVICIUS FILHO, E. Marco Civil da Internet: uma lei sem conteúdo normativo. **Estudos Avançados**, v. 30, p. 269-285, 2016.

XAVIER, R. M. M. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática**. 2008. 152 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

ZILLI, F. **Os desafios para as empresas diante a adequação e regulamentação a Lei 13.709/2018**. 2021. 60 fls. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito) – Centro Universitário Curitiba, Faculdade de Direito de Curitiba, 2021. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/handle/ANIMA/18637>. Acesso em: 10 ago. 2022.