

## OS CUSTOS DE CONFORMIDADE À LGPD COMO INSUMO NO PIS E NA COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

### *THE COSTS OF COMPLIANCE WITH LGPD AS AN INPUT IN PIS AND COFINS IN THE NON-CUMULATIVE REGIME*

Artigo recebido em 09/08/2023

Artigo aceito em 24/08/2023

Artigo publicado em 31/01/2024

#### **Maria Amélia Barros de Albuquerque**

Mestre em Direito, Sociedade e Tecnologias pela Escola de Direito das Faculdades Londrina. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada. E-mail: [maria.amelia@balera.com.br](mailto:maria.amelia@balera.com.br).

#### **Katty Cinara Viana da Silva**

Especialista em Direito Aplicado pela EMAP. Graduada pela UEL. Assistente II de Juiz de Direito da Região Metropolitana de Londrina - Foro Regional de Rolândia. E-mail: [kattycinara@hotmail.com](mailto:kattycinara@hotmail.com).

#### **Carlos Renato Cunha**

Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR (2019). Mestre em Direito do Estado pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR). Professor da Graduação em Direito nas Faculdades Londrina, em Londrina (PR). E-mail: [carlos@cko.adv.br](mailto:carlos@cko.adv.br).

**RESUMO:** O presente trabalho tem por objetivo elucidar os conceitos que abrangem as contribuições sociais previdenciárias PIS e COFINS para compreender os fundamentos dos referidos tributos e a análise da não cumulatividade, a fim de demonstrar a possibilidade de aproveitamento de crédito gerados pelo investimento de empresas na adequação à LGPD. Inicialmente, analisamos as generalidades do PIS/COFINS e o que consistem nos regimes cumulativo e não-cumulativo dessas contribuições. Após, tratamos da problemática e acepções dos créditos no regime não-cumulativo e suas especificidades para, então, explorarmos se a adequação das empresas à LGPD pode ser considerada um insumo da atividade empresarial e, conseqüentemente, gerar o aproveitamento de créditos dessas contribuições. Para tanto, utilizou-se do método dedutivo e de pesquisa bibliográfica, partindo-se do entendimento doutrinário, legislativo e jurisprudencial sobre o tema e suas peculiaridades, e em especial do estudo das Leis 10.637/2002 e 10.833/2023 que regulam os casos de não cumulatividade de PIS e de COFINS, respectivamente. Assim, pretende-se demonstrar as atuais teses doutrinárias e jurisprudenciais que respaldam o direito ao crédito a que faz jus as empresas que enquadram suas atividades na descrição e na interpretação das leis quanto à proibição de cumulatividade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito e Tecnologia; Direito Tributário; PIS; COFINS; Não cumulatividade; LGPD.

**ABSTRACT:** The purpose of this study is to elucidate the concepts that cover the social security contributions PIS and COFINS to understand the fundamentals of these taxes and the analysis of non-cumulativeness, to demonstrate the possibility of using credits generated by companies' investment in adapting to the LGPD. First, we analyzed the generalities of PIS/COFINS and what the cumulative and non-cumulative regimes of these contributions consist of. Next, we look at the problem and acceptance of credits in the non-cumulative regime and its specificities, and then explore whether companies' compliance with the LGPD can be considered an input to business activity and, consequently, generate the use of credits for these contributions. So, we used the deductive method and bibliographical research, starting from the doctrinal, legislative, and jurisprudential understanding of the subject and its peculiarities, and especially the study of Laws 10.637/2002 and 10.833/2023, which regulate cases of non-cumulative PIS and COFINS, respectively. The aim is to demonstrate the current doctrinal and jurisprudential theses that support the right to the credit to which companies that fit their activities within the description and interpretation of the laws regarding the prohibition of cumulateness are entitled.

**KEYWORDS:** Law and Technology; Tax Law; PIS; COFINS; Non-cumulative; LGPD.

## 1 INTRODUÇÃO

Incluídas no 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.

Incidem sobre a receita e o faturamento mensal das pessoas jurídicas e sobre as importações, estas disciplinadas pela Lei 10.865/2004.

A maior controvérsia sobre o PIS/COFINS está na questão da não cumulatividade de sua incidência que é regulamentada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme artigo 195, § 12º da Constituição Federal. Isto porque, embora se aproximem, em alguns pontos, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias

e Serviços (ICMS), sua não cumulatividade decorre da lei e não diretamente da Constituição, bem como possuem aspectos materiais distintos.

Desse modo, a apresentação de conceitos como regime monofásico e plurifásico, lucro real e presumido, além da cumulatividade propriamente dita são fundamentais para se chegar a uma análise integrativa das contribuições de PIS e de COFINS, visando a compreensão das divergências em torno do crédito decorrente da não cumulatividade dessas contribuições.

Com isso, este artigo dedicou-se na apresentação de jurisprudência e Instruções Normativas, a fim de embasar o posicionamento a respeito do tema, sendo que o ápice das controvérsias está no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 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 Resp. nº 1221170/PR que fixou o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

## **2 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 ter-se em mente o art. 149 da Constituição Federal, que prevê a competência legislativa da União para instituir contribuições sociais, bem como a possibilidade de delegar a arrecadação e fiscalização à outro ente tributante. *In verbis*:

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 dispositivo.

Assim, as Contribuições Social-previdenciárias são classificadas em 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 Social:

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 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 visam (Madeira, 2009, p. 19).

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 art. 4º do Código Tributário Nacional prevê que o fato gerador da obrigação determina a natureza jurídica do tributo, Greco (2004, p. 148) 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”. Com essas considerações, resta evidenciada a legalidade das Contribuições em que sejam tributos finalísticos, uma vez que são meios elencados pela Constituição Federal para dar suporte à Seguridade Social.

Neste sentido, o art. 195 da 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 equiparar.

O § 4º 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 previstos na Constituição.

Assim, as Contribuições Social-Previdenciárias são tratadas de maneira bastante elucidativas pelo art. 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 subsidiárias (Sabbag, 2007).

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 específica (Sabbag, 2007):

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 importação (Sabbag, 2007).

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

Nessa mesma esteira a Lei nº 10.147/2000 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 importador.

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, faturamento e sobre importação serão não cumulativas. Neste sentido, explica a Profª Betina Treiger Gruppenmacher que:

Depreende-se da interpretação do dispositivo transcrito que o constituinte impôs a observância da não-cumulatividade na cobrança do PIS e da COFINS (artigo 195, inciso I, b) e na importação (artigo 195, inciso IV), não tendo, esclarecido, no entanto, quais os setores da atividade econômica seriam por ela alcançados. Relegou, expressamente, tal tarefa ao legislador infraconstitucional. Quanto à sistemática a ser observada para a realização da não-cumulatividade, o constituinte nada estabeleceu e, segundo pensamos, nem precisaria fazê-lo, pois o que pretendeu, em princípio, foi impedir a incidência “em cascata” das contribuições em questão (Gruppenmacher, p. 190).

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 COFINS (Carvalho, 2005).

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 isso (Coelho, 2007, p. 47).

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 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 a concretude da atividade econômica (Xavier, 2008).

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 tributo (Xavier 2008, p. 32)

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.

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” (Sabbag, 2007).

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 brasileiro (Machado, 2007).

Paulo de Barros Carvalho (2005) 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 tributária.

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 impostos (Reis; Borges, 1999, 165).

Hugo de Brito Machado (2007), 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 realizadas.

Se para alguns doutrinadores como Maria Lúcia dos Reis e Cassiano Borges (1999) 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 (2007), a oneração tributária tem mais a calhar com a questão das alíquotas do que com a não cumulatividade.

### **3 PROBLEMÁTICA E ACEPÇÕES DOS CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO: ANÁLISE DE SUAS ESPECIFICIDADES**

Iniciamos a segunda parte deste artigo 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 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 geral (Machado, 2007, p. 268-269).

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 item 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.

Denota-se que, 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<sup>1</sup>. Pelo voto do Ministro tem-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 créditos vinculados ao PIS/COFINS aos Participantes do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).

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, passa-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 item 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 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.

---

<sup>1</sup> STJ. 1ª Seção. EDv nos EAREsp 1109354/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 14/04/2021 (Info 692); STJ. 1ª Seção. REsp n. 1.895.255/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27/4/2022, Tema 1093 - Recurso Repetitivo

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 *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 produção (DICIONÁRIO FINANCEIRO, 2022, n.p.).

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 processo (Gruppenmacher, 2022).

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-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 apropriação (Gruppenmacher, 2022, p. 204).

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 avaliarem se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço (Brasil, 2018a, n.p.).

Dessa maneira, o STJ fixa o entendimento de que insumo precisa configurar o caráter essencial ou relevante, imprescindível para o exercício da atividade empresarial, 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.

Em que pese o entendimento ampliativo do STJ, 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 aceção 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 relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência (...) grifo meu).<sup>2</sup>

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 (2022) leciona 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 serviço.

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 essenciais (Gruppenmacher, 2022), foi revogada pela Instrução Normativa nº 2121/2022 publicada recentemente em 20 de dezembro de 2022. Mauro Negrini (2023) 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 empresas.

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 Pugliese<sup>3</sup>.

Assim, a nova Instrução Normativa atualizou a lista de bens e serviços considerados insumos para fins de 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

<sup>2</sup> STJ. 1ª Seção. REsp n. 1.221.170./PR, Rel. Min. OG Fernandes, julgado em 31/5/2023.

<sup>3</sup> <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.

em processos após a produção decorrente de imposição legal<sup>4</sup>. 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 art. 176, da recente IN nº 2121/2022, além das novidades apresentadas acima, não apresentou muitas inovações em relação ao art. 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 creditamento.

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 crédito (Gomes, 2021).

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 (Coutinho, 2021, n.p., 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

---

<sup>4</sup> Idem.

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, quando a lei determina que se faça algo (Coutinho, 2021), como restará claro como sendo um dos casos da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (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 empresa (Gomes, 2021, n.p.).

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.

#### **4 A LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS – LGPD COMO INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO NO REGIME NÃO-CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS**

A Lei Federal 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 positivamente 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.

Referido diploma normativo 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.

A fim de possibilitar 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 regularmente. 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 (2021, p. ), “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”.

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 previsto em nosso ordenamento jurídico.

Betina Treiger Grupenmacher (2022) assegura que dentro do conceito de insumo para fins do PIS e da COFINS, 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, incluídos os sistemas operacionais.

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 (2022, p. 207):

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 cumprimento.

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, como se extrai de decisões do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região.<sup>5-6</sup>

- 
- <sup>5</sup> **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 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. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 6ª Turma. APELAÇÃO / REMESSA

Existe, portanto, uma celeuma no âmbito do Judiciário em relação ao tema da dedução das despesas da LGPD em relação ao PIS e à COFINS.

A solução advinda de uma interpretação sistemática de nosso ordenamento jurídico, contudo, parece caminhar em sentido diverso.

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 (2022):

[...] 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 comercialização

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

---

NECESSÁRIA (1728) Nº 5003440-04.2021.4.03.6000. RELATOR: DES. FED. JOHNSOM DI SALVO. 08 de fev. de 2022.

<sup>6</sup> 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. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. 3ª Turma APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008057-32.2020.4.03.6100. RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA.

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 objeto<sup>11</sup>. Assim, a definição tem o condão de precisar os elementos genericamente estabelecidos nos conceitos.

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.

Quando se volta 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 destes (Gruppenmacher, 2022).

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 definido 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.

Assim, tem-se que ponderar que a aceção de insumos para fins de creditamento das contribuições deve seguir a regra constitucional que prevê a não-cumulatividade (art 195, § 12º, CF). Esta, por sua vez, terá que ser interpretada a luz da regra atributiva de competência (art. 149, CF) e com a que constitui as relativas materialidades (art. 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 desoneração das referidas exações, de modo que, como consequência, não haja sobreposição de incidências sobre uma mesma base tributável (Gruppenmacher, 2022, p. 202-203).

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 processo (Gruppenmacher, 2022, p. 202-203). 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.

Neste sentido, encerra Natanael Martins (2005, p. 307):

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 serviço.

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 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.

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 Gruppenmacher (2022, p. 204):

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 abatimento.

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. Portanto, observa-se 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.

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 empresarial (Gruppenmacher, 2022., p. 207-208).

Desta forma, 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.

Portanto, é preciso entender se o gasto se enquadra ou não no conceito de insumo, uma vez que pela legislação do PIS e da COFINS, que foi definido de forma assertiva no REsp 1.221.170/PR (Tema 779), os Ministros decidiram que tudo o que for essencial (imprescindível) e relevante para a atividade empresarial será objeto 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 judicial (Gruppenmacher, 2022., p. 208).

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 Dados<sup>7</sup>.

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 país<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> BRASIL, 2022, op. cit.

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, inciso 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, inciso 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); inciso 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, inciso 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 Lei<sup>9</sup>.

Desta forma, 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 orientam a proteção e privacidade de dados e a segurança da informação, seja em meio virtual ou físico<sup>10</sup>.

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

---

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> BRASIL, 2022, op. cit.

**JUSTIFICAÇÃO:** A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) foi editada com o objetivo precípua 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 LGPD<sup>11</sup>.

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.<sup>12</sup>

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. Assim, 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.

---

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Ibidem.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O PIS e a COFINS despendem 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 aproximando-se dos impostos que tributam circulação de riquezas tais como IPI e ICMS, mas com distinções bastante significativas.

Se de um lado a aproximação com o IPI e o ICMS ajudam na compreensão de alguns conceitos, tal como o regime plurifásico e cumulatividade, de outro 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, 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 10.637/2002 e 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.

Assim, tendo em vista que as Leis 10.637/2002 e 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 das jurisprudências e das Instruções Normativas para melhor interpretação das Leis e aplacar uma série de divergências decorrentes desse assunto.

No que se refere à aplicação do creditamento no PIS/COFINS dos gastos com a adequação da empresa às regras introduzidas pela LGPD, temos que, por ser obrigações legais e geração de custos significativos, para serem despesas dedutíveis, os custos com a LGPD deverão ser considerados como insumos, conforme previsto em nosso ordenamento jurídico. Fundamenta-se, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR (Tema 779), que tudo o que for

essencial (imprescindível) e relevante para a atividade empresarial será objeto de creditamento de PIS e COFINS

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 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/110147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110147.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: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm). Acesso em 12 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/2003/110.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 12 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm). Acesso em 11 nov. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins**. Brasil, STJ, 2018a. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/sites/portaltj/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10\\_06-51\\_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx](https://www.stj.jus.br/sites/portaltj/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)**. 2018b. Disponível em:

[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num\\_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF](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.

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.

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

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.

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.

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.

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.

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