



FACULDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
DIREITO

NATALIA DUARTE SPACCA

**DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM A LEI GERAL DE
PROTEÇÃO DE DADOS PARA CÁLCULO DE PIS/PASEP E
COFINS DE EMPRESAS DIGITAIS**

BRASÍLIA
2023

NATALIA DUARTE SPACCA

**DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM A LEI GERAL DE
PROTEÇÃO DE DADOS PARA CÁLCULO DE PIS/PASEP E
COFINS DE EMPRESAS DIGITAIS**

Monografia apresentada ao curso de graduação
em Direito da Faculdade Presbiteriana
Mackenzie Brasília, como requisito parcial para
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROFESSOR DR. RODOLFO TSUNETAKA TAMANAHA.

BRASÍLIA
2023

SPACCA, Natalia Duarte

Dedução das despesas com a Lei Geral de Proteção de Dados para cálculo de PIS/PASEP e COFINS de empresas digitais/
Natalia Duarte Spacca; orientador: Prof. Dr. Rodolfo Tsunetaka
Tamanaha. Brasília, 2023.

Monografia – Direito – Faculdade Presbiteriana Mackenzie
Brasília, 2023.

1. PIS. 2. COFINS. 3. Não-cumulatividade. 4.dedutibilidade.
5. Lei Geral de Proteção de Dados.

Ao Thiago Lopes, cuja dedicação, respeito e carinho são inestimáveis, expresso minha profunda gratidão e reconhecimento.

À minha mãe, Rai Duarte, *in memoriam*, que agora reside na eternidade, deixou-nos um legado de aprendizado e alegria. Como disse sabiamente João Guimarães Rosa, em seu discurso de posse na Academia Brasileira de Letras em 1967: "[...] O mundo é mágico. [...] As pessoas não morrem, ficam encantadas”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por mais essa conquista em minha vida.

Aos professores Wellington Pinto e Rodolfo Tamanaha, sou imensamente grata pelos valiosos ensinamentos que compartilharam comigo.

À Faculdade Mackenzie, meu agradecimento pela acolhida e oportunidade de aprendizado.

"Educação não transforma o mundo. Educação muda pessoas. Pessoas transformam o mundo".

Paulo Freire

RESUMO

Dedução das despesas com a Lei Geral de Proteção de Dados para cálculo de PIS/PASEP e COFINS de empresas digitais

Essa monografia versa sobre a possibilidade de creditamento do PIS/PASEP e da COFINS decorrente das despesas realizadas pelas empresas com a adequação à Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), com ênfase nas empresas do setor econômico digital. Inicialmente, são apresentados o contexto e a natureza jurídica das contribuições sociais analisadas, destacando-se o regime da não cumulatividade. Em seguida, são discutidos os entendimentos normativos e jurisprudenciais sobre o conceito de insumo, os aspectos relacionados à economia digital e os novos modelos de negócios emergentes nesse ambiente. O estudo também explora as obrigações impostas pela LGPD às empresas, ressaltando os investimentos necessários para cumprir os requisitos legais. Além disso, são abordados o alcance abrangente da LGPD e sua relevância para as atividades empresariais, levando em consideração os impactos econômicos e tributários para as empresas, bem como a importância social das medidas legais estabelecidas por essa lei, o que justifica a sua caracterização como despesas passíveis de serem creditadas para fins de recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS.

Palavras-chave: PIS, COFINS, não-cumulatividade, crédito, Lei Geral de Proteção de Dados.

ABSTRACT

Deduction of expenses with the General Data Protection Law for calculation of PIS/PASEP and COFINS of digital companies

This monograph examines the possibility of offsetting PIS/PASEP and COFINS taxes resulting from expenses incurred by companies in compliance with the General Data Protection Law (LGPD), with a focus on companies in the digital economic sector. It begins by presenting the context and legal nature of the social contributions under analysis, with emphasis on the non-cumulative regime. Next, it discusses the normative and jurisprudential understandings of the concept of input, the aspects related to the digital economy, and the new emerging business models in this environment. The study also explores the obligations imposed by the LGPD on companies, highlighting the investments required to meet the legal requirements. Furthermore, it addresses the comprehensive scope of the LGPD and its relevance to business activities, considering the economic and tax impacts on companies, as well as the social importance of the legal measures established by this law, which justifies their characterization as expenses eligible for offsetting for the purposes of PIS/PASEP and COFINS collection.

Keywords: PIS, COFINS, non-cumulativity, credit, General Data Protection Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	11
2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	12
2.1 A CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS	13
2.2 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS	14
3 DEFINIÇÃO DE INSUMO NO CONTEXTO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E COFINS	15
4 ECONOMIA DIGITAL E OS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS	22
4.1 <i>COMPLIANCE</i> DIGITAL	25
4.2 ATIVIDADE EMPRESARIAL: O TRADICIONAL, O DIGITAL E O TRATAMENTO DE DADOS PESSOAIS	26
4.3 EMPRESAS E EMPREENDEDORES DIGITAIS: QUANDO O NEGÓCIO PRINCIPAL DA EMPRESA É O TRATAMENTO DE DADOS PESSOAIS	27
5 LGPD E A COMPULSORIEDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS SUAS REGRAS	28
5.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS DIRETRIZES DA LGPD E SUA DEDUTIBILIDADE DO PIS/PASEP E COFINS	30
6 AVALIAÇÃO CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA	31
CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37

INTRODUÇÃO

A contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) são dois importantes mecanismos arrecadatórios no âmbito de competência da União, cuja instituição se encontra consignada na Carta Magna brasileira, por meio dos artigos 149¹, 195² e 239³. São contribuições sociais com destinação específica, vinculada ao financiamento do sistema de seguridade social brasileira que incidem sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas.

A esses impostos está previsto o regime da não cumulatividade, que consiste na possibilidade do contribuinte deduzir créditos tributários relativos a despesas realizadas com os insumos necessários para a fabricação de seus produtos ou prestação de seus serviços. Embora a definição de insumos para fins de creditamento de PIS/PASEP e da COFINS tenha sido objeto de intensa discussão interpretativa por conta dos posicionamentos da Secretaria da Receita Federal e dos contribuintes, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp 1221170, fixou um entendimento intermediário⁴, tratando-o como todo bem ou serviço de caráter essencial, ou relevante, para a atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

¹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

a) 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.

³ Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º Dos recursos mencionados no caput, no mínimo 28% (vinte e oito por cento) serão destinados para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que preservem o seu valor.(...).

⁴ Para efeitos de creditamento de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), historicamente, a Receita Federal do Brasil adotava uma interpretação restritiva do conceito de insumo, considerando apenas os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços. Essa interpretação restringia a possibilidade de creditamento, excluindo diversos

Nesta perspectiva, a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD)⁵ ensejou diversos requisitos obrigatórios para as pessoas jurídicas. Tais obrigações impostas pela lei estão relacionadas à coleta, manuseio, à guarda e à segurança das informações das pessoas físicas, tanto clientes quanto as demais envolvidas na operação (funcionários, fornecedores etc.), resultando em investimentos vultosos para atender a todos os parâmetros legais.

O alcance do referido diploma é abrangente para o ramo empresarial, pois engloba quaisquer atividades de tratamento de dados pessoais para fornecimento de bens ou serviços em todo o território nacional. Portanto, a adequação e conformidade à LGPD é essencial ao desempenho da atividade econômica, independentemente do setor econômico ao qual pertença a pessoa jurídica.

Neste aspecto, as empresas digitais, inseridas na economia digital, têm desempenhado uma função cada vez mais proeminente no cenário empresarial contemporâneo. Conforme observado por Tamanaha (2020), trata-se da nova economia que está rapidamente se tornando dominante no mercado. Em um curto espaço de tempo, esse modelo de negócio tem ganhado crescente relevância, transformando a forma como as empresas operam e interagem com o mercado. Essas empresas, caracterizadas por sua atuação predominante em ambientes virtuais⁶ e pelo uso intensivo de tecnologias da informação e da comunicação (TICs), são impulsionadas pela coleta, processamento e análise de dados pessoais de maneira que ganham protagonismo nesse cenário e serão o foco do presente estudo.

Nesse cenário, constata-se a relevância da avaliação quanto a possibilidade de deduzir do cálculo do PIS/PASEP e da COFINS as despesas que decorrem do cumprimento da LGPD pelas empresas, especialmente às pertencentes à economia digital.

Desse modo, a presente monografia se propõe a responder à seguinte questão: as despesas incorridas pelas empresas para adequação à LGPD possuem o caráter legal de insumos passíveis de dedução no cálculo do PIS/PASEP e da COFINS?

itens que poderiam ser considerados insumos em um sentido mais amplo. Por outro lado, os contribuintes faziam uma leitura mais ampliada do conceito de insumo, seguindo a lógica das despesas dedutíveis da legislação do imposto de renda. No entanto, a partir de decisões judiciais e do entendimento de alguns tribunais, principalmente do STJ, foi desenvolvido o conceito intermediário de insumo. Esse conceito reconhece que insumo pode ser qualquer bem ou serviço essencial e relevante para o processo produtivo ou para a prestação de serviços, ainda que não seja utilizado diretamente na fabricação do produto final. De acordo com esse conceito, podem ser considerados insumos, por exemplo, materiais de limpeza utilizados na manutenção da empresa, embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos, despesas com energia elétrica e água, serviços de transporte de mercadorias, entre outros.

⁵ A Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), Lei nº 13.709/2018, foi publicada em 14/08/2018 e está em vigor desde 18/09/2020.

⁶ Ambientes virtuais: Espaço eletrônico virtual, também denominado ciberespaço. O ciberespaço, designa-se habitualmente como sendo o conjunto das redes de computadores e serviços existentes na Internet. É uma espécie de planeta virtual, no qual as pessoas se relacionam virtualmente, por meios eletrônicos (Pinheiro, 2021).

Em termos específicos, será analisado o cabimento da inclusão das despesas com a manutenção da empresa em conformidade com a LGPD, sob o aspecto normativo, tendo como parâmetro a legalidade e a constitucionalidade da referida medida, o arcabouço infralegal e a jurisprudência pátria.

Este estudo se faz necessário dada sua relevância econômica materializada na seara tributária, uma vez que é mister considerar os possíveis impactos no orçamento das empresas, bem como a relevância das medidas legais impostas pela LGPD em âmbito social. Assim, uma avaliação é fundamental no sentido de ponderar sobre os aspectos econômicos-fiscais e a relevância social.

Para obter as respostas para a problematização apresentada, será utilizado o raciocínio jurídico-dedutivo, conforme descrito por Mezzaroba (2023). Esse método parte de premissas gerais e as aplica a casos específicos para chegar a conclusões. Nesse sentido, será realizada análise da legislação e da jurisprudência relevantes ao tema, que servem como premissas gerais, para aplicá-las ao caso específico discutido neste estudo e chegar a uma conclusão sobre sua resolução.

Este estudo se fundamentará em pressupostos teóricos que são essenciais para a construção dos conceitos abordados, como o creditamento ou dedutibilidade dos tributos, a privacidade e proteção de dados como direito fundamental, os gastos vinculados à lei classificados como insumos das empresas digitais, entre outros.

Esses conceitos serão estudados por meio de fontes primárias como livros, legislações, artigos científicos e fontes secundárias, como jurisprudências e outras fontes relevantes. Documentos essenciais incluem a Constituição Federal vigente, normas relacionadas ao Sistema Tributário Nacional, e legislação sobre privacidade e proteção de dados.

1 NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O sistema de tributação brasileiro constitui um conjunto de normas e procedimentos que regem a arrecadação, fiscalização e controle dos tributos no Brasil. É composto por três esferas de competência: a União, os Estados e os Municípios, sendo regulado pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), por normas infralegais como o Código Tributário Nacional (CTN) além de outras legislações e instruções normativas. Sua fiscalização é realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB), pelos órgãos estaduais/distritais e municipais responsáveis pela administração tributária.

De acordo com Schoueri (2022), tributo é gênero e pode ser classificado em seis espécies distintas que recebem um tratamento jurídico diferenciado: (1) impostos, (2) taxas (3) contribuições de melhoria, (4) empréstimos compulsórios, (5) contribuições sociais e as (6) contribuições especiais.

Conforme versa o direito constitucional e a legislação brasileira, os impostos são cobrados com base na renda, patrimônio, consumo e produção. As taxas são aplicadas para o exercício do poder de polícia ou uso de serviços públicos específicos e divisíveis. Já as contribuições de melhoria são cobradas quando há valorização imobiliária resultante de obras públicas, enquanto os empréstimos compulsórios são exigidos em situações específicas de guerra ou calamidade pública (Brasil, 1988).

No caso das contribuições especiais, estas englobam, entre outras, as contribuições sociais que são destinadas ao financiamento da seguridade social. É relevante ressaltar que a Constituição Federal, no artigo 194, define a seguridade social como um conjunto integrado de ações promovidas pelos Poderes Públicos e pela sociedade, com o objetivo de garantir direitos relacionados à saúde, previdência e assistência social. Desse modo, é nesse ponto que se insere a relevância e a legitimidade do PIS/PASEP e da COFINS. Sua arrecadação tem o propósito de viabilizar políticas públicas para assegurar esses direitos estabelecidos constitucionalmente.

2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O PIS/PASEP e a COFINS têm como fato gerador⁷ o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, sendo que a base de cálculo é a própria receita bruta proveniente da atividade empresarial. Em linhas gerais, há três regimes básicos vigentes de incidência do PIS/PASEP e COFINS, conforme abaixo.

Regime de Tributação	Enquadramento Fiscal	Sistema de créditos/deduções
Não-cumulativo	Lucro Real do IRPJ	Habilitado a creditar insumos
Cumulativo	Lucro Presumido do IRPJ	Não habilitado a creditar insumos
Simplex Nacional	Faturamento inferior a 4,8 milhões	Não habilitado a creditar insumos

Fonte: elaboração própria.

⁷ Fato gerador: é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal (art. 114 do CTN).

É importante mencionar que existem diferentes percentuais a serem aplicados, dependendo do método de apuração ao qual o contribuinte está sujeito, uma vez que, além destes, existem vários regimes específicos para a apuração do PIS/PASEP e da COFINS. Também há regimes especiais de tributação com legislações próprias, como o regime monofásico, substituição tributária, isenções, alíquotas reduzidas, zonas de livre comércio, programas de incentivos setoriais etc. Isso resulta em uma disparidade na carga tributária, dependendo da forma como a empresa organiza suas atividades, posto que determinará o regime de tributação.

2.1 A CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS

A cumulatividade é o regime de tributação que prevê a cobrança de impostos em todas as etapas do processo produtivo ou comercial e sobre o valor total de cada operação, sem a possibilidade de abater ou compensar valores pagos em operações anteriores.

A Lei 9.718/1998 organiza e concretiza o método cumulativo de incidência e delimita o conceito de receita bruta. O regime jurídico do PIS/PASEP e da COFINS, na sua origem, é de incidência cumulativa, isto é, se apura o total a pagar com base no faturamento da pessoa jurídica, sem que haja qualquer desconto do valor dos tributos incidentes nas etapas anteriores.

Assim, como regra, são contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS no regime cumulativo, incidente sobre o faturamento, as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a ela equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto aquelas sujeitas à modalidade não cumulativa das contribuições sociais e as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional.

As contribuições passaram a ter um regime simultâneo de incidência não cumulativa inicialmente com o PIS/PASEP, a partir da Lei 10.637/2002 e, posteriormente, com a COFINS, mediante edição da Lei 10.833/2003. Essas legislações estabeleceram setores econômicos não contemplados pelo regime não cumulativo, isto é, os setores econômicos que permanecem sujeitos à cumulatividade, os quais estão relacionados a seguir.

- as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
- as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e de consumo;
- os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de

crédito, empresas de seguros privados, entidade de previdência privada, abertas e fechadas, empresas de capitalização, pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros e as operadoras de plano de assistência à saúde, referidas no art. 3º, §§ 6º, 8º e 9º, da Lei nº 9.718/1998;

- empresas particulares que explorem serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei nº 7.102/1983;
- os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição; e
- as pessoas jurídicas imunes a impostos (templos religiosos, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social) sem fins lucrativos, relacionadas no art. 150, VI, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, em relação as receitas não decorrentes de suas atividades próprias.

No regime de incidência cumulativa, ocorre o pagamento acumulativo de tributos sobre os produtos que atravessam várias etapas da cadeia de produção, resultando no efeito cascata⁸.

2.2 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS

As contribuições ao PIS/PASEP e COFINS são apuradas mensalmente sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte aplicando-se as alíquotas correspondentes. No regime não cumulativo, do total do imposto devido as empresas podem descontar créditos referentes aos valores pagos na aquisição de insumos, conforme previstos em lei.

Esse princípio determina que o valor devido em cada transação deve ser compensado com o valor cobrado nas transações anteriores. Com isso, pretende-se evitar a incidência de tributação sobre tributação (*bis in idem*⁹), sobreposição de tributos sobre uma mesma base tributável, para assegurar uma maior justiça fiscal.

Note-se que o princípio da não cumulatividade das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS é o instrumento constitucional previsto no artigo 195, §12, que dispõe o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

⁸ O efeito cascata é a cumulação da incidência do mesmo tributo em toda a cadeia produtiva (Jorge, 2009).

⁹ *Bis in idem*: significa a possibilidade de o mesmo fato jurídico ser tributado mais de uma vez pela mesma pessoa política (Costa, 2022).

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. Destacamos

Na esfera infraconstitucional, o Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰ também versa sobre a sistemática da não cumulatividade:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Em compasso com os parâmetros normativos supracitados, as Leis 10.637/2002¹¹ e 10.833/2003¹² estabelecem as diretrizes referentes à não cumulatividade do PIS/PASEP e COFINS, incluindo as alíquotas e as hipóteses em que os créditos não podem ser apropriados para fins de dedução do tributo devido. As possibilidades de aproveitamento de créditos dispostas por essas leis abrangem os custos de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e produção de itens destinados à comercialização.

Para garantir a aplicação do princípio da não cumulatividade, foram estabelecidos mecanismos de crédito dessas contribuições, permitindo que as empresas possam abater o valor pago em suas operações anteriores. Pontua-se que a aplicação desse princípio requer o cumprimento de diversos requisitos legais, e a sua correta observância é objeto de fiscalização pela Receita Federal.

3 DEFINIÇÃO DE INSUMO NO CONTEXTO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E COFINS

Como dito, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 regulamentam as deduções das despesas com insumos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Entretanto, a definição de insumo não está consubstanciada nos referidos diplomas legais, de maneira que, ao longo do tempo, o fisco federal adotou discricionariamente uma interpretação restritiva do termo.

A entidade administrativa editou as Instruções Normativas (IN) 247/2002 e 404/2004, que apresentavam um conceito restrito de insumo passível de aproveitamento de créditos.

¹⁰ CTN: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹¹ Lei nº 10.637/2002: Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para PIS/PASEP e define bens e serviços que podem ser considerados insumos.

¹² Lei nº 10.833/2003: Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da COFINS e define bens e serviços que podem ser considerados insumos.

Nesses textos normativos, nota-se que a despesa para ser considerada insumo deveria estar diretamente relacionada à mercadoria produzida ou ao serviço prestado, ou seja, somente os gastos aplicados diretamente na fabricação dos produtos ou na prestação de serviços seriam considerados insumos. Esse entendimento adveio da sistemática de não cumulatividade do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) que serviu de inspiração para o critério adotado pela Receita Federal em relação ao PIS/PASEP e à COFINS. No caso do IPI, a questão da "agregação física" do insumo ao produto industrializado torna-se evidente, posto que tem estrutura, base de cálculo, incidência e finalidade completamente diversa do PIS e da COFINS.

Por outro lado, sob o ponto de vista do contribuinte, o conceito de insumo deveria ser amplo e abranger quaisquer despesas necessárias à atividade da empresa como um todo. Segundo essa perspectiva, também seriam passíveis de crédito as despesas com as atividades-meio¹³, isto é, as atividades não relacionadas diretamente à produção. Assim, o conceito amplo de insumo abrange todos os recursos necessários que viabilizam a obtenção do faturamento da pessoa jurídica em similaridade à ampla abrangência dos critérios de dedutibilidade do Imposto de Renda (IR).

Desde a edição das normas ora discutidas, tais entendimentos são objetos de controvérsias na seara do contencioso administrativo e judicial, sendo que a solução para esse problema envolveria mudanças legislativas, como de fato ocorreu. Assim, impelido pelo julgamento do STJ, REsp 1221170/PR¹⁴, esses regulamentos infralegais foram revogados pela IN RFB 1911/2019, que representou um avanço na concepção de insumo, e, posteriormente, esta foi revogada com a vigência da IN RFB 2121/2022. Esta norma consolida as regras de apuração, escrituração e manutenção de registros relativos ao PIS/PASEP e COFINS, incluindo a definição e os critérios para reconhecimento de insumo.

A referida instrução normativa configurou uma evolução positiva na concepção de insumo. Ela amplia o rol de incisos que definem os bens e serviços passíveis de serem caracterizados como insumo, bem como esclarece quais não se classificam como tal. A inovação da norma infralegal, tanto da IN RFB 1911 quanto da IN RFB 2121, vigente, recai na inclusão de despesas decorrentes de imposição legal no conceito de insumo, de forma mais

¹³ Atividade-meio: Diz-se das atividades que não estão relacionadas com a atividade principal de uma empresa. Exemplos: Segurança, alimentação, vigilância, publicidade, conservação e limpeza são chamadas de atividade-meio. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/atividade-meio/>. Acesso em: 20 mai. 2023.

¹⁴ STJ: Precedentes Qualificados - Tema Repetitivo 779 - Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170>. Acesso em: 14 mai. 2023.

abrangente, ainda que excluindo-se as situações em que as exigências legais resultem da celebração de contratos ou convenções coletivas:

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nas hipóteses em que a exigência dos bens ou dos serviços decorrem de celebração de acordos ou convenções coletivas de trabalho.

Destaca-se, entretanto, que o fisco federal foi impelido a ampliar o rol dedutível das contribuições. Em 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o REsp 1221170/PR, sob o rito repetitivo, no qual se discutiu o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para o fim de definir o direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS dos valores incorridos em sua aquisição. A tese firmada dispõe que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desempenho da atividade empresarial:

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 SEGUINTE 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Destacamos

É primordial frisar que o alcance da decisão em sede de recursos repetitivos abrange todos os juízes e tribunais do País, nos termos do art. 927, caput e III do Código de Processo Civil (CPC), isto é, vincula as decisões em casos concretos de mesmo teor.

Indubitavelmente, o julgado refletiu num movimento da Fazenda Nacional concernente ao tema. A PGFN¹⁵ emitiu a Nota Explicativa 63/2018¹⁶ na qual recomendou a edição de novo ato normativo pela Receita:

55. Entende-se possível a regulamentação para fins de aplicação da não-cumulatividade prevista para o PIS e para a COFINS, desde que observados os parâmetros do precedente do STJ. Com efeito, uma regulamentação calcada nas balizas do julgado, considerando os critérios de relevância e essencialidade dos elementos para os processos produtivos, para definição dos itens que ensejarão créditos dentro da sistemática das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativos, revela-se, em

verdade, salutar, na medida em que pode conferir uniformidade no tratamento de contribuintes que desenvolvem a mesma atividade produtiva, evitando-se distorções concorrenciais e garantindo-se maior segurança jurídica.

56. Outrossim, uma nova disciplina que contemple as diretrizes traçadas no julgado do STJ é também desejável do ponto de vista da redução da litigiosidade, já que a ausência de um critério objetivo por parte da Administração pode resultar em um excesso de questionamentos judiciais – sobretudo nas instâncias ordinárias – para que se determine quais elementos poderiam ser considerados insumos ou não dentro da sistemática da não-cumulatividade.

57. Decerto não foi o objetivo do precedente do STJ ampliar a litigiosidade nas instâncias ordinárias, na medida em que se pretendeu com a tese adotada lançar luzes para solução das diversas controvérsias existentes. Sendo assim, a regulamentação administrativa que incorpore o que restou consagrado e debatido no bojo do Resp nº 1.221.170/PR contribui para dirimir a miríade de conflitos existentes sobre a aplicação da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS.

De maneira equivalente, o Parecer Normativo da Coordenação-Geral de Tributação, PN COSIT 05/2018¹⁷ demonstra o posicionamento da entidade federal, conforme se observa pela transcrição abaixo:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

¹⁵ PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

¹⁶ Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF – disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>. Acesso em: 20 mai. 2023.

¹⁷ Parecer Normativo COSIT nº 5 de 17 de dezembro de 2018 (COSIT – Coordenação-Geral de Tributação). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: 20 mai. de 2023.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

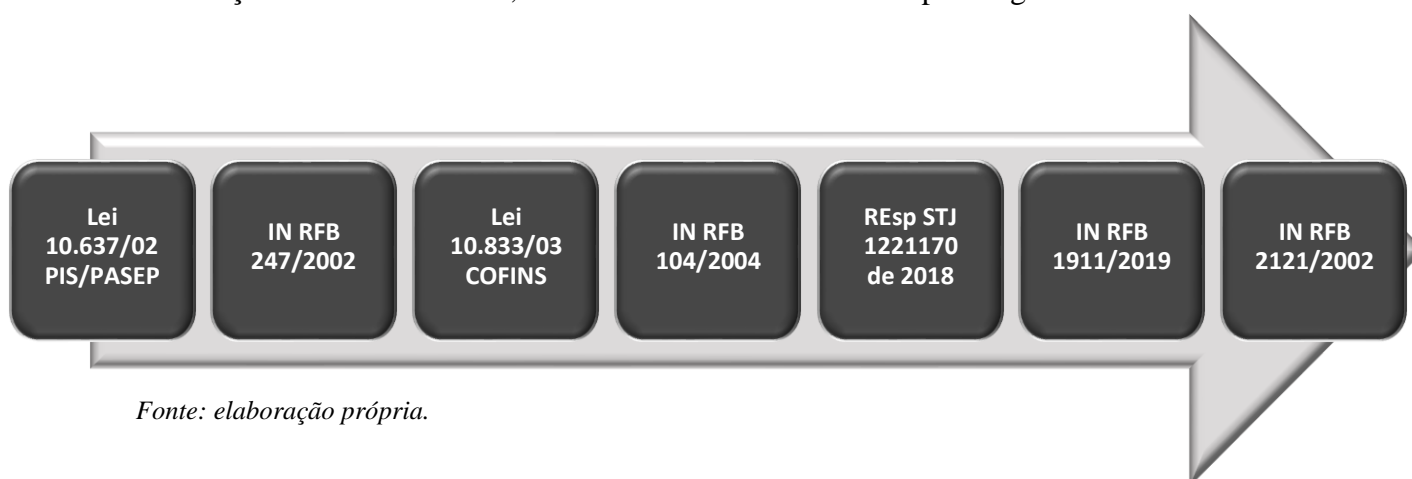
b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Mediante o argumento de que a aplicação concreta dos critérios definidos pelo STJ no precedente supramencionado “demanda um processo de análise que muitas vezes pode ser complexo e em alguns casos pode gerar conclusões divergentes”, o PN 05/2018 procurou esclarecer o entendimento da Fazenda Nacional sobre como essa aplicação deveria se dar em relação às principais categorias de itens que costumam ser analisadas administrativamente. Isso visando à obtenção de “segurança jurídica para agentes internos e externos” e “eficiência nas inúmeras análises acerca desta matéria realizadas pelos Auditores Fiscais”.

Sob esse panorama, é possível constatar que os desdobramentos no campo legislativo em relação ao tema discutido, ocorreu conforme linha do tempo a seguir:



Fonte: elaboração própria.

Com efeito, houve um progresso favorável com a edição da Instrução Normativa nº 1911/2019 e, na sequência, com a publicação da Instrução Normativa nº 2121/2022, que estabeleceu, nos termos do aludido recurso repetitivo, que os bens e serviços a serem

considerados insumos para efeitos de não cumulatividade são aqueles essenciais e relevantes à atividade empresarial.

Em consonância com essas interpretações, também está o entendimento majoritário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que classifica insumos como aqueles cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da empresa¹⁸:

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÕES DE EMPRESAS PSEUDOATACADISTAS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO INTEGRAL. Constatadas pela fiscalização aquisições feitas de empresa de fachada, criada com o objetivo de fornecer nota fiscal para outras empresas com a finalidade de propiciar o aproveitamento integral das contribuições ao PIS e Cofins, correto o procedimento fiscal ao permitir somente o aproveitamento do crédito presumido dessas contribuições. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. **São insumos, para efeitos do PIS e Cofins - não cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.** INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITAMENTO. CORRETAGEM. POSSIBILIDADE. A corretagem é, substancialmente, necessária à atividade exercida pelo contribuinte e está vinculada de forma objetiva com o produto final a ser comercializado, razão pela qual admite-se o creditamento de PIS e Cofins quanto aos referidos dispêndios. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL. Em razão de vedação legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento. Destacamos

Portanto, no âmbito jurisprudencial e normativo, evidencia-se que o direito ao creditamento está vinculado à essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica e não do chamado “processo produtivo” tão somente. Nas palavras de Sztokfisz (2021), as noções de atividade econômica e de processo produtivo são distintas, de modo que não se pode cogitar a sua equivalência. Enquanto a primeira contempla todo o processo de geração de valor econômico de uma empresa, ou seja, abrange o objetivo do negócio como um todo, a segunda refere-se apenas à etapa diretamente relacionada com a materialização de um bem ou serviço.

Ainda, de acordo com o autor, essa distinção é de extrema importância, uma vez que diversas despesas são essenciais ou relevantes para a sobrevivência empresarial, porém não estão diretamente relacionadas ao processo de produção em si. A título de exemplo, pode-se considerar os investimentos em estratégias de publicidade e *marketing* por parte de uma

¹⁸ CARF: Jurisprudências/Acórdãos - Acórdão 3301-009.092 - Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8628473>. Acesso em: 14 mai. 2023.

empresa que presta serviços ou vende produtos. Esses são dispêndios de incontestável relevância para a atividade econômica dessa organização, entretanto não fazem parte do núcleo do processo produtivo.

Nessa linha de entendimento, Greco (2004) ensina que o referencial das normas que disciplinam a não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS são eventos que se referem ao processo formativo da receita e não apenas de eventos concernentes ao processo formativo do produto. Além de que, deve ser considerado que a base de incidência do imposto é o auferimento de receita pela pessoa jurídica. Nesse sentido, compreende-se que a totalidade das despesas realizadas para obtenção da receita constituem crédito passíveis de apropriação pela pessoa jurídica.

Nesta perspectiva, é apropriado considerar os custos diretos e indiretos essenciais à consecução do negócio, isto é, todos os custos incorridos diretamente com a produção de bens ou prestação de serviços bem como os relacionados à sustentação da atividade empresarial (atividades-meio). Adota-se, portanto, uma visão abrangente, elencando-se nesse rol custos fixos e variáveis, tais como locação do ponto comercial, aquisição e manutenção de equipamentos, publicidade e propaganda, mão de obra, treinamento de empregados, contratação de serviços terceirizados, inclusive dispêndios realizados em atendimento à legislação como a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais.

Acerca da temática envolvendo a LGPD, é essencial recordar que o próprio fisco federal, quando da promulgação da IN RFB 2121/2022, considerou insumos os bens ou serviços que tenham sua utilização decorrente de imposição legal, mesmo quando utilizados após a finalização do processo de produção de bens ou de prestação de serviços:

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; destacamos

Desse modo, considerando que a observância à LGPD é essencial e relevante ao desempenho da atividade empresarial, e ainda decorre de imposição legal, conclui-se pertinente

a compensação de créditos de PIS/PASEP e COFINS relativos às despesas incorridas com a implementação e cumprimento de obrigações decorrentes da referida lei.

4 ECONOMIA DIGITAL E OS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS

A literatura denomina o tempo atual como a Era da Informação advinda da Quarta Revolução Industrial¹⁹, caracterizada pela hiper conectividade, pela profusão de tecnologias como a inteligência artificial (IA), robótica, internet das coisas (IoT, do inglês *Internet of Things*), *big data*, nanotecnologia, biotecnologia, impressão em 3D, ciência dos materiais, armazenamento de energias, computação quântica, entre outras.



Fonte: Febraban Tech²⁰.

¹⁹ A Quarta Revolução Industrial: Os setores produtivos assimilam e incorporam as novas alternativas tecnológicas no exercício de suas atividades e, como consequência, a forma de produção e serviços são alterados, com redução de custos. “A Quarta Revolução Industrial não se limita ao surgimento de sistemas e máquinas inteligentes e conectadas, pois é bem mais abrangente que isso. Ela representa a fusão da tecnologia e a interação com os domínios físicos, digitais e biológicos; abre espaço para inovações que podem ocorrer simultaneamente em áreas que vão desde o sequenciamento genético até a nanotecnologia, das energias renováveis à computação quântica. Enfim, representa, de fato, uma profunda transformação social” (Schwab, 2016).

²⁰ Disponível em: <https://febrabantech.febraban.org.br/temas/banco-digital/a-nova-era-digital>. Acesso em: 21 mai. 2023.

Esse movimento caracteriza a nossa sociedade como a sociedade da informação e do conhecimento, principalmente devido à ascensão das TICs. Nesse contexto, também são utilizadas as expressões Era Digital e Sociedade Digital para caracterizar o atual momento histórico.

Embora os termos "Era da Informação" e "Era Digital" estejam relacionados à transformação e avanço tecnológico, eles não são exatamente equivalentes. A "Era da Informação" refere-se a uma época em que o acesso e a disponibilidade de informações se tornaram mais acessíveis e predominantes na sociedade. Ela está associada ao rápido avanço das tecnologias de comunicação e à disseminação de dados estruturados e conhecimentos em diferentes áreas (Pereira, 2002). A Era da Informação abrange um conceito mais amplo e não se limita apenas à tecnologia digital.

Por sua vez, a "Era Digital" está mais especificamente relacionada à digitalização e à virtualização que ocorreram com o surgimento e o desenvolvimento da tecnologia digital. Ela abrange a digitalização de processos, a comunicação em tempo real e a capacidade de armazenamento e processamento de dados de forma digital. A Era Digital é caracterizada pelo uso generalizado de dispositivos eletrônicos, como computadores, *smartphones* e a internet, que permitem a troca de informações digitais de maneira rápida e eficiente.

Assim, enquanto a "Era da Informação" abrange um período mais amplo de transformação social e acesso à informação, a "Era Digital" é uma parte específica dessa era, referindo-se à revolução tecnológica impulsionada pela tecnologia digital, como ilustrado pela imagem abaixo.



Fonte: elaboração própria.

Diante desse panorama, a interconexão entre a internet, os negócios e a conjuntura atual resultou no surgimento dos negócios digitais como uma resposta do universo empresarial e às novas formas de estabelecer negócios. Essa modalidade oferece produtos e serviços que

atendem às demandas do mercado, caracterizando o empreendedorismo digital, ou seja, a criação de soluções digitais para os problemas dos consumidores (Almeida, 2019).

O cenário atual descortina relações empresariais permeadas pela inovação digital, conforme descreve Pinheiro (2020), que impacta a sociedade em sua forma de se relacionar, interagir, consumir e de produzir, como bens e soluções digitais. A autora menciona a inteligência artificial (IA), que traz muitos benefícios e ajuda a moldar novos modelos de negócios baseados não apenas em dados, mas em decisões provenientes das análises de tais dados, feitas por computadores.

Nesta configuração, a popularização da internet, a expansão da conectividade e a crescente digitalização das relações sociais e empresariais trouxe à baila modelos de negócios fundados unicamente no meio ambiente digital²¹ ou que utilizam a internet como parte do mecanismo formativo de sua receita. Em 2008 a Organização da Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) denominou este fenômeno de economia da internet (*internet economy*) e mais tarde passou a chamar, apropriadamente, de economia digital (*digital economy*). Conceituou-a como a completa variedade de atividades econômicas, sociais e culturais apoiadas pela internet e relacionadas às TICs (OCDE, 2008).

Com efeito, há o crescimento exponencial de sistemas de negócios permeados pelas TICs. Conforme explica Tamanaha (2020), o ambiente de negócios promovido pela economia digital além de afetar setores econômicos tradicionais, permite o surgimento de modelos de negócios inovadores. Assim, há pessoas jurídicas cuja atividade empresarial é o tratamento de dados propriamente dito, sendo a atividade empresarial a coleta, armazenamento, processamento e análise de grandes quantidades de dados pessoais dos usuários, conforme poderá ser analisado nos tópicos seguintes.

De modo semelhante, há modelos de negócios híbridos que utilizam tecnologias como a internet das coisas (IoT) para desenvolverem produtos inteligentes e personalizados. A IoT refere-se a conexão de dispositivos físicos à internet, como veículos e eletrodomésticos. De acordo com Porter (2014), a IoT será a mudança mais substancial da produção de bens desde a Segunda Revolução Industrial. Para o especialista, a IoT será capaz de transformar a economia e o dia a dia das pessoas de maneira tão ou mais impactante do que a robótica avançada, tecnologias *cloud* ou mesmo a internet móvel. Conforme relata Porter, a IoT mudará fundamentalmente o cenário competitivo empresarial. Eletrodomésticos, veículos e equipamentos industriais estão evoluindo rapidamente para sistemas inteligentes, complexos e

²¹ Meio ambiente digital: espaço eletrônico virtual, também denominado ciberespaço.

habilitados por *softwares* que se conectam com seus fabricantes, usuários e uns aos outros para melhorar seu desempenho e estender sua funcionalidade, muitas vezes bem além de sua função principal.

Ainda, conforme Porter, esses modelos de negócios exigem uma reavaliação completa das atividades das empresas, incluindo desde a forma como concebem, projetam e fabricam produtos, como operam e prestam serviços, até como constroem e protegem a infraestrutura de TI e gerenciam a vasta quantidade de dados associados.

Sob essa ótica, pondera Barbosa (*in* Lima, 2021), é imprescindível que esse nicho de mercado observe as diretrizes normativas e regulamentares estabelecidas pela LGPD para obter a compreensão das melhores práticas e dos desafios paradigmáticos que envolvem as atividades de tratamento de dados pessoais no seu contexto de atuação. Reputa-se óbvio, portanto, que é um mercado afetado por esta lei.

4.1 COMPLIANCE DIGITAL

Nessa abordagem, o *compliance* digital é um importante conceito a ser considerado. Em linhas gerais, *compliance* digital representa a conformidade com as leis relacionadas à tecnologia e ao ambiente digital. No âmbito empresarial, tem como principal função analisar os riscos e a adoção de medidas preventivas para a adequação da empresa às regras aplicáveis às tecnologias da informação.

Conforme expõe Carvalho et al. (2021) o termo *compliance* tem origem no verbo inglês *to comply*, que significa cumprir, agir em conformidade. No contexto empresarial e jurídico, *compliance* é o conjunto de ações e procedimentos adotados para garantir que suas atividades empresariais estejam em conformidade com as leis, regulamentos, normas e padrões aplicáveis.

O objetivo do *compliance* é assegurar que a empresa opere de acordo com princípios éticos, evitando práticas ilícitas e eventos que coloquem em risco a sua continuidade. Além disso, conforme ensina Crespo et al. (2020), busca-se garantir a transparência das operações e a concretização de ambientes hígidos, aumento a confiança na instituição.

Diante da preocupação com a privacidade e segurança dos dados no ambiente digital, o *compliance* digital pretende garantir a conformidade das atividades relacionadas à tecnologia da informação com as leis de privacidade e proteção de dados. Nesse sentido, dispõe a LGPD:

Art. 46. Os agentes de tratamento devem adotar medidas de segurança, técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito.

Sob esse enfoque estão abrangidas as medidas que a empresa deve adotar para garantir a proteção de dados pessoais de seus públicos na internet a partir da implementação de protocolos de segurança e cumprimento de leis, normas e regras que regulamentam o universo digital.

4.2 ATIVIDADE EMPRESARIAL: O TRADICIONAL, O DIGITAL E O TRATAMENTO DE DADOS PESSOAIS

Como já referido, a aplicação da LGPD abrange pessoas naturais ou jurídicas que atuem na oferta ou fornecimento de bens ou serviços com ou sem fins lucrativos e que realizem coleta e/ou tratamento de dados pessoais, ainda que ínfimos. É importante compreender o alcance da lei, uma vez que, independentemente do modelo de negócios adotado pelas pessoas jurídicas, seja ele tradicional, híbrido ou predominantemente digital²², é inegável que possam tramitar processos envolvendo dados pessoais.

Nessa visão, é difícil conceber uma empresa que não realize qualquer tipo de tratamento de dados pessoais já que até mesmo as atividades comerciais mais simples geralmente envolvem a coleta, armazenamento ou processamento de informações pessoais de clientes, fornecedores ou funcionários. Embora possam existir exceções em setores ou contextos específicos que não envolvam extensivamente dados pessoais de partes interessadas, afirmar que não há nenhuma movimentação de dados seria arriscado.

Por exemplo, pequenos negócios familiares de venda de produtos artesanais em mercados locais podem operar de forma muito limitada em relação ao tratamento de dados pessoais. Caso não solicitem informações pessoais dos envolvidos e não mantenham registros detalhados, eles podem ter uma abordagem minimalista em relação ao tema.

Outro exemplo poderia ser uma pequena loja de conveniência que opera em dinheiro e não registra informações pessoais dos clientes em suas transações de vendas. Se a empresa não possui programas de fidelidade, sistemas de coleta de dados, sejam eles físicos ou digitais, ou qualquer outra forma de tratamento de dados pessoais, pode-se entender que ela não realiza tratamento significativo dessas informações.

²² Modelo de negócio tradicional: Sob a perspectiva do uso dos meios digitais e da TI (tecnologia da informação), considera-se o negócio tradicional aquele em que há pouca utilização dessas tecnologias.

Modelo de negócio misto/híbrido: conceitua-se o negócio cuja atividade produtiva geradora de receita utiliza meios *on-line* e *off-line* cada vez mais entrelaçados, isto é, utiliza-se meios digitais e da TI em conjunto com as atividades fora da rede de internet.

Modelo de negócio digital: neste caso, o negócio tem origem e se desenvolve pelo ambiente digital e atende a esse nicho. São aqueles realizados exclusivamente pela internet.

Desta forma, mesmo nesses casos, é importante ressaltar que a empresa pode manusear informações, como dados financeiros básicos, registros de vendas ou dados de fornecedores. Além disso, é importante considerar as obrigações legais e regulatórias específicas que podem se aplicar a cada tipo de negócio, mesmo que não haja tratamento extensivo de dados pessoais.

Por outro lado, há diversos tipos de negócios que realizam o tratamento de dados pessoais como parte fundamental da atividade empresarial. São pessoas jurídicas que coletam e processam dados pessoais moderadamente ou mesmo em larga escala, tais como empresas de telecomunicações, empresas de recrutamento e seleção, agências de publicidade e propaganda, operadoras de saúde e assistência médica, varejistas que atuam em comércio eletrônico ou empresas que operam lojas *online* ou *marketplaces*, instituições financeiras, seguradoras, operadoras de pagamentos, entre outras.

Diversos setores da economia desenvolvem atividades que coletam e processam volumes consideráveis de dados pessoais em suas operações, ainda que não atuem precipuamente pelos meios digitais, como é o caso de empresas que utilizam a IoT para desenvolverem seus produtos. Como visto anteriormente, essas mercadorias são capazes de coletar a trocar dados entre si e com serviços de aplicativos conectados. A exemplo disso, tem-se veículos que possuem recursos avançados de conectividade e sensores que podem coletar uma variedade de dados pessoais para personalizar a experiência do usuário. Os relógios inteligentes (*smartwatches*) são outro exemplo, coletam informações de saúde como batimentos cardíacos, níveis de atividade física etc., que constituem dados sensíveis sob a égide da LGPD.

4.3 EMPRESAS E EMPREENDEDORES DIGITAIS: QUANDO O NEGÓCIO PRINCIPAL DA EMPRESA É O TRATAMENTO DE DADOS PESSOAIS

As empresas digitais que nasceram nesse ambiente têm como escopo de atuação a dependência da coleta maciça e do tratamento de dados pessoais. Além daquelas que têm como atividade finalística o tratamento de dados, isto é, se dedicam a coletar, armazenar, processar e analisar informações de seus clientes ou usuários para fornecer serviços ou produtos personalizados e/ou melhorar a experiência do usuário, como nos casos das empresas publicidade e *marketing* digital²³, ou empresas de análise de dados, birôs de crédito, empresas de prevenção e combate a fraudes digitais, entre outras.

²³ Empresa de *Marketing* Digital – São pessoas jurídicas que coletam dados pessoais para fins de segmentação de anúncios e direcionamento de campanhas publicitárias. Essas empresas analisam o comportamento do usuário, histórico de navegação, preferências de pesquisa e dados demográficos para exibir anúncios relevantes.

Por esta razão, é exigível que implementem e mantenham o fluxo de proteção de dados pessoais conforme impõe a LGPD. São empresas que, indiscutivelmente, estão enquadradas nos critérios legais para a dedução das despesas com a LGPD no cálculo de PIS/PASEP e COFINS.

5 LGPD E A COMPULSORIEDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS SUAS REGRAS

Na conjuntura da Era da Informação, em que as relações sociais e as atividades empresariais são predominantemente conduzidas por meio das TICs, o tratamento em larga escala de dados pessoais torna-se essencial aos negócios, conferindo um valor inestimável a esses ativos. Trata-se da chamada nova economia mundial, em que “os dados pessoais são o novo petróleo da internet e a nova moeda digital”, conforme citado em documento emitido pelo Fórum Econômico Mundial²⁴ em 2011. Assim, a utilização indiscriminada de dados ganha protagonismo e merece atenção e proteção especial.

A partir dessas discussões, adveio a LGPD, que representa o marco que aborda a privacidade e a proteção dos dados das pessoas físicas brasileiras. Essa lei protege e regulamenta direitos fundamentais, dentre eles, o direito à privacidade e à liberdade, consubstanciados na Constituição Federal.

Ressalta-se, conforme analisa Garcia (2020), que a privacidade enquanto garantia constitucional já constava reafirmada em dispositivos legais com destaque para o Marco Civil da Internet (Lei 12.965/2014) e a Lei do Consumidor (Lei 8.078/1990). No entanto, o autor pondera que privacidade se distingue de proteção de dados, e que mesmo um dado público deve ser protegido. É nesta perspectiva que foi criada a LGPD, que estabelece uma estrutura normativa com foco na proteção de dados pessoais para garantir não somente o direito à privacidade, mas também direito à liberdade e ao livre desenvolvimento de personalidade da pessoa natural:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre o **tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais**, por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, com o objetivo de **proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural**. Destacamos

²⁴ Fórum Econômico Mundial - Dados pessoais: o surgimento de uma nova classe de ativos. Disponível em: https://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf. Acesso em: 20 mai. 2023.

Abre-se aqui um parêntese para enfatizar a importância social dos bens jurídicos tutelados pela LGPD, quais sejam: (1) direito fundamental à liberdade – pressupõe a autodeterminação informativa, o direito de escolha e de decisão quanto à utilização e o destino dos dados pessoais; (2) direito fundamental de privacidade – envolve o direito de manter privadas as informações relacionadas à pensamentos, convicções, vida privada, atividades, dados pessoais, perfis (perfis de compras, étnico, social etc.); e (3) livre desenvolvimento da personalidade – refere-se ao direito ao livre pensamento sem influências ideológicas, isto é, não ser induzido a pensar de determinada forma. Assim, com base nesses conceitos, compreende-se a conquista social representada pela LGPD.

Esse diploma legal inclui a criação da Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD) e do Conselho Nacional de Proteção de Dados Pessoais e da Privacidade (CNPDP), estruturas ligadas à presidência da República e exclusivamente dedicadas ao tema (Garcia, 2020).

A LGPD define tratamento como toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem à coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração, nos termos do inciso X do art. 5º da norma.

Consagra a responsabilidade no tratamento de dados pessoais ao disciplinar o fluxo legal de utilização dessas informações. Impõe limites no uso indiscriminado e estabelece direitos às pessoas físicas. Atribui ao mercado a obrigação de manter estruturas especializadas de atendimento ao Órgão Regulador²⁵, aos direitos dos titulares, e a adotar estratégias de conformidade, de segurança da informação e de gerenciamento de impactos de eventuais incidentes de segurança etc.

A incidência por infração tem o condão de penalizar pelo não cumprimento da lei, de maneira que pode haver impactos financeiros e reputacionais, além da possibilidade de suspensão e proibição parcial ou total das operações relacionadas ao tratamento de dados da empresa. Há multa simples por descumprimento da lei que é a possibilidade de perda de até 2% do faturamento bruto da empresa, grupo ou conglomerado, no limite de 50 milhões, e multa por danos, que se materializa no pedido de reparação de danos aos titulares. A suspensão das atividades pode se manifestar com a impossibilidade parcial de utilização de banco de dados

²⁵ ANPD – Autoridade Nacional de Proteção de Dados.

ou, em caso de reincidência, na proibição do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados.

É fundamental considerar que existem empresas cujo objeto social é o tratamento de dados, como é comum em várias empresas do mercado digital. Nesses casos, os dados são a matéria-prima que gera receita. Portanto, medidas de suspensão ou proibição podem resultar na interrupção das operações empresariais.

5.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS DIRETRIZES DA LGPD E SUA DEDUTIBILIDADE DO PIS/PASEP E COFINS

A conformidade legal impacta todas as áreas de uma empresa, desde aquelas responsáveis pela coleta até aquelas que manipulam dados pessoais. Portanto, diante da LGPD, é necessário mapear o fluxo de dados pessoais, estabelecer critérios para seu tratamento, realizar diagnósticos, planejar ações e garantir a conformidade de toda a documentação legal, estrutura corporativa bem como capacitação das equipes. Além disso, a empresa deve manter um profissional especializado, conhecido como encarregado de dados, e estabelecer um programa de governança em privacidade²⁶ e uma infraestrutura de Segurança da Informação (SI)²⁷ adequadas.

Em relação às empresas digitais, tais mecanismos compreendem a implementação e manutenção de infraestruturas de segurança da informação e cibersegurança²⁸ mediante a aquisição e manutenção de sofisticados sistemas ou dispositivos de cibersegurança de TIC que contenham, no mínimo, controles de acessos, segurança das comunicações, dos dispositivos móveis, dos serviços de nuvem e gerenciamento de vulnerabilidades. Em se tratando de modelos de negócios híbridos, acrescenta-se a necessidade de manter estruturas para salvaguardar os dados que porventura estejam disponibilizados em meio físico.

²⁶ Governança em privacidade: Governança em privacidade refere-se a um conjunto de processos, políticas, normas e estruturas organizacionais implementadas para garantir que uma empresa atue de forma adequada com informações pessoais e sensíveis de seus usuários, clientes ou funcionários. O objetivo é assegurar que a privacidade dos dados seja protegida de acordo com as leis, regulamentações e melhores práticas aplicáveis.

²⁷ Segurança da Informação: É um conjunto de medidas de proteção de ativos de informação de uma organização. Visa assegurar que toda informação da empresa e de seus clientes esteja protegida contra possíveis perdas, danos, roubo, destruição e/ou mau uso (Fontes, 2012). A Segurança da Informação é responsável por garantir a confidencialidade, a integridade e a disponibilidade dos ativos de informação da empresa (Barreto, 2018).

²⁸ Cibersegurança: Também conhecida como segurança digital, é um conjunto de ações voltadas para a segurança de operações, de forma a garantir que os sistemas de informação sejam capazes de resistir a eventos no espaço cibernético capazes de comprometer a disponibilidade, a integridade, a confidencialidade e a autenticidade dos dados armazenados, processados ou transmitidos e dos serviços que esses sistemas ofereçam ou tornem acessíveis (Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República - GSI/PR, 2020).

Essas medidas podem acarretar elevados custos, especialmente para as empresas do mercado digital, cuja atividade finalística ou mesmo parte da atividade empresarial envolve o processamento de grandes volumes de dados pessoais. Nessa situação, considerando a natureza essencial e a obrigatoriedade de implementação de medidas que atendam aos requisitos impostos pela lei, as despesas assumidas pela pessoa jurídica podem ser consideradas insumos passíveis de dedução no cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, posto o atendimento aos requisitos legais e regulamentares relativos ao conceito de insumos.

Pela mesma lógica, compreende-se plausível a dedução das despesas com a manutenção da infraestrutura em atendimento à legislação e não somente os custos com as adequações iniciais. Isto se dá, uma vez que, o atendimento legal não se esgota com a implementação de um ecossistema empresarial adequado à lei, mas se prolonga no tempo gerando despesas mensais e sucessivas para cumprimento das obrigações legais.

6 AVALIAÇÃO CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA

A linha de entendimento adotada no julgamento referente ao REsp 1.221.170/PR é corroborada por precedentes posteriores que, embora não tenham enfrentado a controvérsia diretamente, se referem à essencialidade ou relevância do dispêndio em relação à “atividade fim da empresa”, que também é uma expressão mais ampla do que o conceito alicerçado na ideia de “processo produtivo/prestação de serviços”.

- i. REsp 1.734.574/SP (2018/0075062-4), 2ª Turma do STJ, relator ministro Herman Benjamin, DJe 28/11/2018:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. INSUMOS. ATIVIDADE-FIM. MÃO DE OBRA PESSOA FÍSICA. VEDAÇÃO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ

1. Cuida-se de inconformismo contra acórdão do Tribunal de origem que entendeu inexistir direito líquido e certo ao creditamento do PIS e da Cofins de despesas, insumos, custos e bens não previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo porque, tratando-se de hipótese de exclusão do crédito tributário, há de ser observada a literalidade da norma, ex vi das disposições do inciso I do artigo 111 do CTN.

2. A parte recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu, além de divergência jurisprudencial, violação dos arts. 489, §1º, IV, e 1.022 do Código de Processo Civil, art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e art. 110 do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que houve omissão do julgado. Quanto ao mérito, pugna pelo direito de utilizar os valores pagos a título de mão de obra (salários) como créditos (insumos) para fins de apuração do PIS e da Cofins no regime não cumulativo (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

4. Quanto ao mérito, o entendimento consolidado no STJ é de que a mão de obra de pessoa física não gera direito a creditamento, ante a expressa vedação contida no art. 3º, § 2º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que, "para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/9/2013"; AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013, e EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1.238.358/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/5/2015, DJe 22/5/2015).

5. Verifica-se que o Tribunal a quo decidiu de acordo com a jurisprudência do STJ, de modo que se aplica à espécie o enunciado da Súmula 83/STJ: "*Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida*".

6. Recurso Especial não provido. Destacamos

No caso sob comento, o colegiado decidiu, por unanimidade, negar o pedido de uma empresa do setor de recursos humanos que pleiteava a dedução das despesas com mão de obra no cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Em sua argumentação o julgador apresenta um trecho da decisão do REsp 1.734.574/SP, em que é mencionado que a mão de obra de pessoa física não gera direito a creditamento, com base na vedação contida nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. A decisão reforça a ideia de que os insumos estão relacionados aos elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa.

Desse modo, por meio desse julgado, é possível observar a posição do Tribunal em relação ao conceito abrangente de insumo para efeitos de creditamento das contribuições. Esse entendimento vai além da interpretação restrita relacionada apenas a processos produtivos, considerando agora o conceito amplo de essencialidade e relevância.

O julgado a seguir apresenta a manifestação do Judiciário sobre o tema em questão, de forma direta:

- ii. Apelação Cível (1728) 5003440-04.2021.4.03.6000, 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), rel. des. fed. Johansom di Salvo, DJe 28/04/2022:

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. Destacamos

A decisão supracitada não identificou o nexo de essencialidade e relevância entre a atividade finalística da empresa (indústria e comércio de artigos de vestuário e acessórios) e a LGPD. A empresa de vestuário havia obtido uma decisão favorável em primeira instância para o aproveitamento de créditos, mas a decisão do TRF3 reverteu essa posição.

A empresa argumentou que as obrigações impostas pela LGPD para a proteção de dados de terceiros constituíam um novo requisito essencial para suas atividades empresariais, e os gastos relacionados deveriam ser considerados insumos para gerar créditos. No entanto, o tribunal considerou que a implementação e manutenção de programas de proteção de dados não se enquadram como insumos para o creditamento das contribuições, mas sim como custos operacionais da empresa.

Conforme constatado pela ementa transcrita, o relator ressaltou que a LGPD estabelece normas gerais sobre o tratamento de dados pessoais, mas não impõe despesas específicas às empresas. Em relação a esse ponto específico, ressalte-se que a adequação à LGPD pode exigir investimentos significativos das empresas, mesmo que a lei não imponha gastos específicos, devido às sanções previstas para o descumprimento das normas.

Além disso, o desembargador inferiu que a concessão de créditos nesse caso iria contra a jurisprudência do TRF3, que já havia afastado a possibilidade de creditamento de diversas despesas administrativas em julgamento anterior. Soma-se a isso o fato de que a empresa não especificou os gastos incorridos nem apresentou comprovação detalhada, de maneira que manejou instrumento jurídico inadequado à sua demanda (mandado de segurança) que necessita a demonstração do direito líquido e certo.

Portanto, embora a decisão do TRF3 tenha sido desfavorável à empresa, não invalida a possibilidade de outras pleitearem o creditamento de despesas relacionadas à conformidade com a LGPD, desde que apresentem argumentos sólidos e comprovação adequada dos gastos incorridos.

Nesse sentido, é relevante mencionar um recente julgado que também se relaciona diretamente à essa temática. Trata-se de uma decisão em sede de apelação favorável ao contribuinte, que permitiu o creditamento do PIS/PASEP e da COFINS sobre as despesas relacionadas à adequação à LGPD realizadas por uma empresa da economia digital. O processo tramita sob nº 5112573-86.2021.4.02.5101/RJ, e a ementa do julgado é transcrita a seguir:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TEMA 779 DO E. STJ. DESPESAS COM IMPLEMENTAÇÃO DE NORMAS PREVISTAS NA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS (LGPD). LEI Nº 13.709/18. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. PROVIMENTO.

1. Apelação da impetrante em face de r. sentença proferida nos autos de Mandado de Segurança, que julgou improcedente o pedido, denegando a segurança pretendida em que se objetivava o reconhecimento do direito líquido e certo da impetrante de apurar e compensar créditos de PIS e de COFINS relativos às despesas com a implementação e cumprimento das obrigações decorrentes da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), Lei nº 13.709/2018, bem como a declaração do direito à restituição e/ou compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título nos últimos cinco anos.

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça julgou, em sede de recurso repetitivo, o **REsp nº 1.221.170** (Tema 779) onde foram apreciados e definidos os critérios para se obter o conceito de insumos para as contribuições ao PIS e COFINS, não-cumulativas, consoante artigos 3º, II, da Lei 10.637/2002 e 3º, II, da Lei 10.833/2003. **Restou assentado que 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. Para essa análise, o C. STJ recomenda o chamado "teste de subtração", o qual permitirá identificar "...bens e serviços pertinentes ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade da prestação, do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes".

4. No caso dos autos, **observa-se que o objeto social da impetrante se constitui no desenvolvimento de atividades relacionadas à prestação de serviços de pagamentos digitais, de modo que as despesas com a implementação de medidas previstas na Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD, Lei nº 13.709/2018, estão diretamente relacionadas à atividade-fim da empresa.**

5. **Por se tratar de investimento obrigatório, imprescindível ao alcance dos objetivos sociais da impetrante, e medida de segurança necessária à proteção dos dados dos seus clientes e de terceiros, inclusive passível de sanção pelo descumprimento da normatividade imposta, as despesas com as adequações previstas na LGPD merecem ser reconhecidas como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.**

6. Apelação da impetrante que se dá provimento. Destacamos

A decisão em análise é a primeira favorável ao contribuinte em segunda instância, proferida pela 4ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2). A decisão foi unânime ao reconhecer o direito do contribuinte ao creditamento, levando em consideração a relação direta das exigências da LGPD com a atividade principal da empresa, que atua no segmento de tecnologia e meios de pagamentos digitais.

A relatora do processo ressalta que o STJ definiu o conceito de insumos para o creditamento do PIS e da COFINS no REsp 1.221.170/PR, com base nos critérios da essencialidade e relevância para a atividade do contribuinte. Frisa que o STJ também recomendou o "teste da subtração" para identificar os bens e serviços cuja retirada inviabiliza ou compromete a qualidade da prestação de serviço ou produção de bens.

A desembargadora argumentou ainda que, embora o TRF2 tenha um precedente contrário à caracterização das despesas relacionadas à adequação à LGPD como insumos, no caso específico, as características da atividade econômica da empresa justificam a decisão a favor do creditamento.

Nesta medida, essa decisão do TRF2 traz um novo precedente favorável ao creditamento do PIS/PASEP e da COFINS, especialmente para empresas que atuam com grande volume de dados como principal fonte de receita. Representa uma referência importante para o ambiente de negócios no cenário da economia digital, uma vez que reconhece a interrelação e a proporcionalidade das atividades de tratamento de dados pessoais das empresas do segmento tecnológico e digital.

Ao reconhecer a usabilidade dos dados como fonte de receita e permitir o creditamento, o Tribunal demonstra uma compreensão das peculiaridades desse setor e abre caminho para uma maior segurança jurídica e incentivos aos investimentos com a LGPD.

CONCLUSÃO

Com base na análise realizada, é possível concluir que todas as despesas essenciais e relevantes para a realização do objeto social da empresa e cuja subtração pode impactar em sua geração de receita, devem necessariamente ser consideradas insumos para fins de não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS.

Esta premissa se aplica às despesas realizadas ao cumprimento da LGPD, uma vez que se trata de critério essencial ao desempenho da atividade empresarial, seja de produção de bens ou prestação de serviços, com especial atenção em relação às empresas do setor digital.

Essas pessoas jurídicas adotam um modelo de negócios realizado em ambiente predominantemente digital, em que o volume de tratamento de dados pessoais geralmente ocorre em larga escala ou, muitas vezes, a própria atividade finalística é o tratamento de dados, de modo que a exposição ao risco legal imposto pela LGPD é significativa e exige uma atenção especial.

Diante desse cenário, é primordial que essas organizações estejam plenamente conscientes das obrigações e responsabilidades impostas pela LGPD, bem como das melhores práticas de conformidade. É fundamental que adotem medidas adequadas de proteção de dados, como a implementação de políticas e infraestruturas de segurança da informação, cibersegurança, a realização de avaliações de impacto à privacidade e a designação de um encarregado de proteção de dados, conforme previsto na legislação. Além disso, é essencial que essas empresas estabeleçam procedimentos internos para atender as solicitações de titulares de dados, notificações de incidentes de segurança e possíveis violações, garantindo uma abordagem proativa e transparente.

As despesas com a LGPD preenchem os requisitos legais de essencialidade e relevância, decorre de imposição legal e ainda estão compreendidas no conceito de insumo, conforme disposições contidas na instrução normativa emanada pela Receita Federal, vigente, e está de acordo com o entendimento atual da jurisprudência da Corte.

Desse modo, considerando que a observância à LGPD é, com efeito, essencial e relevante ao desempenho da atividade empresarial, conclui-se pertinente a compensação de créditos de PIS/PASEP e COFINS relativos às despesas incorridas com a implementação e cumprimento de obrigações decorrentes da referida lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Paulo Samuel de. **Indústria 4.0 - Princípios Básicos, Aplicabilidade e Implantação na Área Industrial**. Editora Saraiva, 2019. E-book. ISBN 9788536530451. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536530451/>. Acesso em: 21 mai. 2023.

BARRETO, Jeanine S.; ZANIN, Aline; MORAIS, Izabelly S.; et al. **Fundamentos de segurança da informação**. São Paulo: Grupo A, 2018. ISBN 9788595025875. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595025875/>. Acesso em: 05 jun. 2023.

BITTAR, Eduardo C B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito**. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553622470. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553622470/>. Acesso em: 22 mai. 2023.

BRANQUINHO, Thiago; Marcelo. **Segurança Cibernética Industrial**. SP: Editora Alta Books, 2021. E-book. ISBN 9786555204117. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555204117/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 7102, de 20 de junho de 1983**. Dispõe sobre segurança para estabelecimentos financeiros, estabelece normas para constituição e funcionamento das empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, e dá outras providências. Brasília/DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7102.htm. Acesso em: 10 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm. Acesso em: 13 mai. 2023.

BRASIL. **Lei nº 9718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação Tributária Federal. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm. Acesso em: 02 mar. 2023.

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. Brasília, DF. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637compilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 05 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014**. Marco Civil da Internet. Brasília, DF. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm. Acesso em: 05 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13709compilado.htm. Acesso em: 02 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário, Acórdão 3301-009.092, Processo nº 10930.902923/2012-01**. Relator: Marco Antonio Marinho Nunes. Julgamento: 16/11/2020. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=8628473>. Acesso em: 14 mai. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF**. Publicada em 26/09/2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>. Acesso em: 20 mai. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 247, de 21 de novembro de 2002**. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15123>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. **Parecer Normativo COSIT nº 5 de 17 de dezembro de 2018**. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: 20 mai. de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 404, de 12 de março de 2004**. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1911 de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a

arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=104314>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 2121 de 15 de dezembro de 2022**. Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial, REsp 1221170/PR (2010/0209115-0)**. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento: 22/08/2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201002091150>. Acesso em: 14 mai. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Tema Repetitivo nº 779**. Relator: Napoleão Nunes Maia Filho. Julgamento: 22/08/2018. Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&sg_classe=REsp&num_processo_classe=1221170. Consultado em: 14 mai. 2023.

CARVALHO, André C.; BERTOCCELLI, Rodrigo de P.; ALVIM, Tiago C.; AL, et. **Manual de Compliance**. São Paulo: Grupo GEN, 2021. ISBN 9786559640898. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640898/>. Acesso em: 05 ago. 2023.

CRESPO, Marcelo Xavier de Freitas. **Compliance no Direito Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 20 mai. 2023.

DÍCIO. **Dicionário Online de Português**. Porto: 2023. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/atividade-meio/>. Acesso: em 20 mai. 2023.

FONTES, Edison Luiz G. **Segurança da informação** - 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. ISBN 9788502122185. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502122185/>. Acesso em: 05 jul. 2023.

Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República (GSI/PR). **Glossário de Segurança da Informação**. Brasília, DF: 2020. Disponível em: <https://www.bibliotecadeseguranca.com.br/wp-content/uploads/2020/08/glossario-de-seguranca-da-informacao.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023.

GARCIA, Lara R. **Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD): Guia de implantação**. Editora Blucher, 2020. E-book. ISBN 9786555060164. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555060164/>. Acesso em: 21 mai. 2023.

GRECO, Marco A. **Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins**. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não-Cumulatividade no ICMS**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica São Paulo - PUC-SP, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>. Acesso em: 13 mai. 2023.

LIMA, Ana Paula Moraes Canto de. **LGPD Aplicada**. Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9788597026931. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026931/>. Acesso em: 17 mai. 2023.

MEZZARROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa do direito**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627307. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627307/>. Acesso em: 22 mai. 2023.

OCDE. **The Seoul Declaration for the Future of the Internet Economy**. Ministerial Session, June 18th, 2008. OCDE. Paris. 2008. Disponível em: <https://www.oecd.org/sti/40839436.pdf>. Acesso em 17 mai. 2023.

PEREIRA, Carlos Alberto Messeder, HERSCHMANN, Micael. **Comunicação e novas estratégias organizacionais na era da informação e do conhecimento**. Comunicação & Sociedade. São Bernardo do Campo: PósCom-Umesp, a.24, n.38, p. 27-42, 2º. sem. 2002. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-ims/index.php/CSO/article/view/4165>. Acesso em 21 mai. 2023.

PINHEIRO, Patrícia P. **Direito Digital**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. ISBN 9786555598438. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598438/>. Acesso em: 05 ago. 2023.

PINHEIRO, Patricia P. **Segurança Digital - Proteção de Dados nas Empresas**. SP: Grupo GEN, 2020. E-book. ISBN 9788597026405. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026405/>. Acesso em: 22 abr. 2023.

PORTER, M.; JAMES, H. **How Smart Connected Products Are Transforming Competition**. Harvard Business Review. Nov. 2014. Disponível em: <https://hbr.org/2014/11/how-smart-connected-products-are-transforming-competition>. Acesso em 17 mai. 2023.

PORTER, M.; HEPPELMANN, J. **Managing the Internet of Things: How Smart, Connected Products are Changing the Competitive Landscape**. Harvard Business Review. Dec. 2014. Disponível em: <https://hbr.org/2014/12/managing-the-internet-of-things-how-smart-connected-products-are-changing-the-competitive-landscape>. Acesso em 17 mai. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. SP: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN

9786555596366. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 23 abr. 2023.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Tradução de Daniel Moreira Miranda.

São Paulo: Edipro, 2016.

SZTOKFISZ, Cassio; OLIVEIRA, Sarah Rodrigues da Cunha. **O Carf e o retrocesso na**

aplicação do conceito de insumo definido pelo STJ. JOTA, São Paulo, 27 abr. 2021.

Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-stj-pis-cofins-270420210>. Acesso em: 14 mai. 2023.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem**. IBDT: São Paulo, 2020.

WORLD ECONOMIC FORUM. **Personal Data: The Emergence of a New Asset Class**.

Geneva, 2011. Disponível em:

https://www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf.

Acesso em: 20 mai. 2023.

ZILLIG, Júlia. **A nova Era Digital**. Febraban, 30/05/2016. Disponível em:

<https://febrabantech.febraban.org.br/temas/banco-digital/a-nova-era-digital>. Acesso em: 21 mai. 2023.



FACULDADE PRESBITERIANA MACKENZIE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
COORDENADORIA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Material Bibliográfico: TCC

Graduação em Direito

Título do Trabalho:

*Redução com as despesas com a fei
Geral de Proteção de Dados do Cálculo do P.P.A.X.P.E. e COFIN*

Número de Páginas: *37*

Nome do Autor(a): *Isabela Duarte Pracca*

E-mail: *mtalvador@gmail.com* este e-mail pode ser divulgado SIM NÃO

Orientador(a):

Na qualidade de titular dos direitos autorais da publicação supracitada, de acordo com a Lei nº 9.610/98, AUTORIZO NÃO AUTORIZO¹ a Faculdade Presbiteriana Mackenzie Brasília – FPMB, a disponibilizar gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o documento, em meio eletrônico, no site da base de dados Adelpha, para fins de leitura e/ou impressão pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada pela Faculdade, a partir desta data. Igualmente, declaro que a versão do Trabalho de Conclusão de Curso entregue em meio eletrônico corresponde fielmente e na íntegra à versão similar depositada de forma impressa em papel para a defesa ou apresentação.

Motivos no Caso de Não Autorização

Exigência de periódico de não divulgação até a publicação (exige justificativa, informe e nome do periódico)

Outros (justificar) _____

Brasília, *19 / 06 / 2023*

Assinatura do Autor(a):

Assinatura do Orientador(a):

¹ Esta classificação poderá ser mantida por até um ano a partir da data de defesa. A extensão deste prazo suscita justificativa junto à Coordenação do Curso. Todo resumo estará disponível para reprodução.