

Créditos de PIS/Cofins e gastos com LGPD: o que esperar do Carf?

No texto de hoje retomamos um tema que, em razão da sua relevância e essencialidade (com o perdão do trocadilho) é recorrente neste espaço [1]: o creditamento de PIS e Cofins na aquisição de insumos por não-cumulativo de apuração.



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

A não-cumulatividade do PIS e Cofins foi implementada no

ordenamento legal com a publicação das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, concedendo ao contribuinte, em regra, créditos decorrentes da aquisição de bens e/ou serviços para a consecução de suas atividades empresariais, de modo a se perseguir uma neutralidade fiscal.

O que a referida legislação não delimitou, todavia, foi a definição do conceito de insumo para fins de aproveitamento desse crédito, o que ficou à mercê da jurisprudência dos tribunais administrativo e judiciais.

Depois de anos de debates, o Carf consolidou uma posição intermediária para a questão, no sentido de reconhecer a inexistência de um conceito prévio, geral e abstrato de insumo, o qual deveria ser delimitado *casuisticamente* a depender da função do bem ou serviço adquirido no exercício do escopo empresarial desempenhado pelo contribuinte [2], ou seja, considerando a *essencialidade* e a *relevância* dele para a consecução das atividades.

Essa posição do Carf, por sua vez, induziu o STJ a seguir a mesma linha, o que foi definitivamente pacificado com o julgamento do REsp nº 1.221.170, submetido ao julgamento de recursos repetitivos, o que o torna vinculante, nos termos do artigo 927, inciso III do CPC e do artigo 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Ricarf.



Naquela oportunidade, o STJ, por meio de voto da ministra Regina Helena Costa, decidiu que insumo essencial é aquele que *configura elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência*. Por sua vez, é relevante aquele insumo que *conquanto não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou serviço integra o processo de produção, ou pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou por imposição legal*.

Feito esse brevíssimo introito, na coluna de hoje analisaremos uma variação desse tema que, se ainda não chegou ao Carf, em muito breve chegará: a possibilidade de creditamento de PIS e Cofins no caso de gastos decorrentes das exigências da Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD — Lei nº 13.709/2018).

Como é sabido, a LGPD impôs certas obrigações para diferentes segmentos econômicos no que diz respeito a coleta, armazenamento e tratamento de dados, o que, por sua vez, implicou um significativo custo de conformidade para certos nichos empresariais. Diante desse quadro e pautado pelo sobredito precedente vinculante do STJ, alguns contribuintes estão tomando crédito dos dispêndios decorrentes da sua adequação à LGPD, partindo do pressuposto que tais insumos são relevantes para suas atividades, já que decorrentes de "imposição legal".

No âmbito judicial já é possível observar algumas decisões corroborando esse posicionamento dos contribuintes e garantindo o direito ao crédito de PIS e Cofins. Nesse sentido, destaca-se, por exemplo, a decisão do TRF da 2ª Região [\[3\]](#), veiculada em sede de apelação (autos nº 5112573-86.2021.4.02.5101), oportunidade em que referida corte garantiu o direito a crédito com a implementação de medidas previstas para a LGPD para uma empresa de serviços de pagamentos digitais, já que estariam diretamente relacionadas à atividade-fim da empresa. E um dos pontos nodais para tal decisão foi o fato de o contribuinte estar *subordinado a uma imposição legal*, passível, inclusive, de sanções. É o que se observa do seguinte trecho desse julgado:

*"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."* (grifos nosso)

Por outro lado, o TRF da 3ª Região (nos autos do Processo nº 5003440-04.2021.4.03.6000) entendeu que tais gastos não seriam passíveis de creditamento, pois não estariam diretamente ligados ao exercício da atividade-fim da empresa, como consignado pelo relator:

"Não devem, no entanto, ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço."



É óbvio que o desfecho dessa controvérsia passa pela depuração do conteúdo normativo do precedente vinculante do STJ, e nos parece razoável considerar que nem todo e qualquer custo proveniente da LGPD seria imediatamente creditável, em razão de existirem gastos de caráter voluntário, o que demandaria uma análise individualizada de cada um deles.

A referida decisão do TRF-2, entretanto, estabelece um interessante critério: *a existência de uma imposição legal passível de sanção em prejuízo do contribuinte na hipótese de descumprimento da norma* [4]. De outro giro, há também diversas outras despesas, que decorrem de imposição legal, passíveis de sanção no seu descumprimento, mas que não são insumos para fins do PIS/Cofins, como os gastos com a contratação de contadores para a manutenção e transmissão da escrituração contábil e declarações fiscais.

Não obstante, a fundamentação do TRF-3 também merece ponderação, tendo em vista que parte dos gastos de LGPD é, sim, condição *sine qua non* para o exercício de determinadas atividades, mais precisamente aquelas que dependem necessariamente das informações coletadas para a sua realização, tendo em vista que o bloqueio, suspensão ou eliminação desse banco de dados são sanções previstas na legislação e, se aplicadas, inviabilizariam a operação, como no caso de empresas de *telemarketing* e instituições financeiras (que dependem das informações para avaliações dos clientes).

Como se vê, os dois fundamentos — tanto favorável quanto desfavorável — merecem uma maior reflexão, que esperamos ver nos acórdãos a serem prolatados pelo Carf, pelo rigor com o qual os aspectos fáticos são considerados nesse tribunal [5]. Quando isso acontecer, tais casos não poderão ser tratados como *first impression cases*, uma vez que aquele Tribunal já se debruçou sobre questões análogas e já estabeleceu critérios sólidos em sua jurisprudência. Em outros termos, a parcela fática do problema até poderá ser nova, mas não o aspecto jurídico implicado na discussão.

Isso porque, como antecipado, o Carf já se manifestou, em diversas oportunidades, que a exigência de um dispêndio decorrente de imposição legal o caracteriza como insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins. Um exemplo recente está materializado no Acórdão Carf nº 3402-005.333 [6], recentemente referendado pela CSRF, em decisão ainda pendente de publicação. Nessa oportunidade o Carf entendeu que os custos com indumentárias de aeronautas, em razão de exigência legal [7], é passível de creditamento para fins de PIS e Cofins.

Outro caso análogo julgado pela CSRF está materializado no Acórdão Carf nº 9303-012.724 [8]. Naquela oportunidade, o tribunal decidiu que as despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados pelo contribuinte geram créditos de PIS e Cofins, uma vez que tais tratamento decorrem de imposição normativa [9].

Logo, o que se projeta para questão aqui tratada, aproveitamento de crédito com dispêndios para que empresas se adequem às exigências da LGPD, é que o Carf mantenha a integridade [10] e a coerência [11] de seus precedentes (artigo 926 do CPC [12]), reconhecendo, pois, que a exigência da Lei n. 13.709/2018, inclusive com a possibilidade de sanções a quem vier desrespeitá-la, torna tais dispêndios *relevantes*, nos termos do precedente vinculante do STJ aqui referido, o que autoriza a tomada de crédito na apuração do PIS e da Cofins.



[1] Vide: [ConJur – Créditos de PIS e Cofins sobre os "insumos dos insumos"](#); [ConJur – Carf analisa crédito de PIS/Cofins após precedente vinculante do STJ](#); [ConJur – Créditos de PIS e Cofins no frete de produtos desonerados](#).

[2] Um exemplo que bem ilustra esse entendimento é a tomada de crédito na aquisição de indumentárias. Segundo o que restou consolidado no Tribunal, na hipótese de existir exigência legal de específicas indumentárias na prestação de certos serviços, o crédito seria válido (*e.g.*, acórdão n. 201-81.726), mas em caso de mera liberalidade do contribuinte o crédito seria vedado (*e.g.*, acórdão n. 3102-001.586).

[3] Assim ementada:

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.

[4] Não é demais lembrar que o art. 52 da LGPD estabelece um rol de sanções aplicáveis na hipótese de descumprimento de certas exigências da legislação.

[5] A possibilidade de tomada de créditos com custos de adequação à LGPD *ainda não foi objeto de análise pelo Carf*, o que se deve, provavelmente, em razão do ainda curto período de vigência da Lei n. 13.709/2018.

[6] Redatora designada para o voto, conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz*.

[7] À época da autuação vigia a Lei nº Lei nº 7.183/1994, atualmente substituída pela Lei nº 13.475/2017. O seu então vigente art. 46 assim estabelecia:

Art. 46 O aeronauta receberá gratuitamente da empresa, quando não forem de uso comum, as peças de uniforme e os equipamentos exigidos para o exercício de sua atividade profissional, estabelecidos por ato da autoridade competente.

[8] Relator conselheiro *Rodrigo da Costa Possas*.

[9] No mesmo sentido é a Solução de Consulta Cosit nº 1/2021



[10] *De algum modo, a integridade refere-se a um freio ao estabelecimento de dois pesos e duas medidas nas decisões judiciais, constituindo-se em uma garantia contra arbitrariedades interpretativas, vale dizer, coloca efetivos freios às atitudes solipsistas-voluntaristas.* (STRECK, Lênio Luiz. Disposições gerais: art. 926. In: STRECK, Lênio Luiz *et al.* (coord.). **Comentários ao código de processo civil**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1.186).

[11] Tratando da coerência das decisões sob uma perspectiva substancial: ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 130-133.

[12] Art. 926. *Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.*

Meta Fields