

Adequação à LGPD e Creditamento de PIS e Cofins no Regime de não Cumulatividade: uma Análise dos Temas 779 e 780 do STJ Aplicada ao Setor de Telecomunicações

LGPD Compliance and the Treatment of PIS/Cofins Credits under the Non-Cumulative Regime: an Analysis of STJ Themes 779 and 780 in the Telecommunications Industry

Ariel Campos Santana

Bacharela em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap).
Especialista em Direito Processual Civil pelo Centro Universitário Internacional (Uninter).
Servidora Pública Federal. *E-mail:* ariel.campos.adv@gmail.com.

Joana Barbosa Lima de Oliveira

Bacharela em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap).
Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). *E-mail:* barbosalimajoana@gmail.com.

Recebido em: 11-3-2026 – Aprovado em: 19-8-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.2.2026.3004>

Resumo

O artigo analisa se os custos de adequação à LGPD, pelas empresas de telecomunicações, podem ser enquadrados como insumos passíveis de creditamento de PIS/Cofins no regime não cumulativo, à luz dos Temas 779 e 780 do STJ. Inicialmente, examina-se a evolução da não cumulatividade das contribuições e as fases interpretativas do conceito de “insumo”. Em seguida, aborda-se a pacificação da controvérsia pelo STJ nos Temas 779 e 780, que fixou os critérios de essencialidade ou relevância para a caracterização de insumo. Por fim, aplica-se o “teste da subtração” ao setor de telecomunicações para aferir se as despesas com proteção de dados são essenciais à atividade-fim das empresas. Conclui-se que, embora a conformidade à LGPD seja obrigatória para as empresas de telecomunicações, apenas os dispêndios cuja subtração comprometa diretamente a prestação do serviço devem ser reconhecidos como insumos aptos a gerar créditos de PIS/Cofins.

Palavras-chave: PIS, Cofins, creditamento, adequação à LGPD, empresas de telecomunicações.

Abstract

The article analyzes whether the costs incurred by telecommunications companies to comply with the LGPD may be classified as inputs eligible for PIS/Cofins tax credits under the non-cumulative regime, in light of STJ Themes 779 and 780. Initially, the research examines the evolution of the contributions' non-cumulativeness and the interpretative phases of the concept of "input". Subsequently, it addresses the resolution of the controversy by the STJ in Themes 779 and 780, which established the criteria of essentiality or relevance as parameters defining what qualifies as an input. Finally, it applies the "subtraction test" to the telecommunications sector to assess whether data protection expenses are essential to the companies' core activities. The study concludes that, although compliance with the LGPD is mandatory for telecommunications companies, only expenditures whose removal would directly compromise the provision of the service should be recognized as inputs eligible to generate PIS/Cofins credits.

Keywords: PIS, Cofins, credits, compliance with LGPD, telecommunication companies.

1. Introdução

O cenário contemporâneo é marcado pela intensificação do tratamento de dados pessoais, que se consolidaram como um ativo fundamental da economia digital, demandando uma readequação regulatória global. No Brasil, a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei n. 13.709/2018) estabeleceu o marco legal para as operações realizadas com dados pessoais, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade, privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural. A adequação a este novo regime legal, no entanto, impõe custos adicionais significativos às empresas, que abrangem desde investimentos em tecnologia e segurança da informação até a contratação de pessoal especializado.

Especificamente quanto às empresas que atuam no setor de telecomunicações, o ônus decorrente do cumprimento das exigências legais se mostra ainda mais expressivo, eis que o seu objeto social está diretamente atrelado ao tratamento massivo e contínuo de dados pessoais. Nesse contexto, em que os custos de *compliance* com a LGPD se mostram vultosos, faz-se necessário estudar se eles podem ser enquadrados como insumos para fins de creditamento das contribuições ao PIS e à Cofins no regime de não cumulatividade, com fundamento nos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Dessa maneira, o presente trabalho versa sobre a viabilidade jurídica do enquadramento dos custos de adequação à LGPD como insumos passíveis de creditamento de PIS e Cofins no regime não cumulativo, especificamente para empresas do setor de telecomunicações, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância estabelecidos pelo STJ através do julgamento dos Temas 779 e 780.

A relevância do presente estudo se manifesta na necessidade de segurança jurídica e eficiência econômica em um cenário de transição tributária. Considerando a iminente extinção das contribuições para o PIS/Cofins pela Reforma Tributária introduzida pela EC n. 132/2023, torna-se crucial que os créditos existentes, tanto os gerados deste momento em diante quanto os relativos ao quinquênio anterior, sejam devidamente apurados pelas pessoas jurídicas. Tal diligência é imprescindível, sobretudo diante da possibilidade de que, após a extinção dessas contribuições, seja admitida a compensação desses créditos com débitos da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), revertendo-os em ganhos de eficiência econômica e competitividade.

Para tanto, este trabalho emprega uma pesquisa de natureza qualitativa, de caráter bibliográfico, empregando como fontes para a coleta de material teórico livros, revistas, artigos de periódicos e material disponibilizado na *internet*, além da legislação e da jurisprudência pertinente. No que tange aos objetivos, propõe-se a explorar a sistemática da não cumulatividade do PIS/Cofins e a evolução do conceito de “insumo”, bem como examinar a tese fixada pelo STJ e a aplicação do “teste de subtração” ao setor de telecomunicações, a fim de averiguar se os gastos de *compliance* com a LGPD configuram, ou não, dispêndios que podem ser qualificados como insumos para fins de creditamento.

Em vista disso, o presente estudo abordará, em um primeiro momento, o conceito e a trajetória normativa de incidência do PIS/Cofins, com especial enfoque na distinção entre os regimes cumulativo e não cumulativo. Na sequência, será explorada a evolução e os limites do conceito de “insumo”, destacando-se os entendimentos restritivos adotados nas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, bem como as correntes interpretativas desenvolvidas sobre o tema. Em seguida, passar-se-á ao estudo dos Temas 779 e 780 do STJ, que consagraram os critérios de essencialidade ou relevância como parâmetros para a aferição da possibilidade de creditamento.

Por fim, serão analisados os impactos da LGPD sobre o setor de telecomunicações, cuja atividade-fim envolve o tratamento contínuo e intenso de dados pessoais. Pretende-se, assim, verificar a possibilidade de extensão do entendimento consolidado pelo STJ aos custos de *compliance* decorrentes da observância da Lei n. 13.709/2018, considerando o caráter obrigatório dessas despesas, as severas sanções legais impostas pelo seu descumprimento e o potencial comprometimento da continuidade da atividade empresarial em caso de inadequação normativa.

2. Não cumulatividade do PIS/Cofins (Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003)

O PIS (Programa de Integração Social) e a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são tributos federais classificados como contribuições sociais (art. 149 c/c art. 195 da CF/1988), instituídos no âmbito da competência privativa da União e destinados ao financiamento da seguridade social.

A Cofins, instituída pela Lei Complementar n. 70/1991, destina sua receita a toda a seguridade social (art. 195, *caput*, da CF/1988), ou seja, às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social¹. Por sua vez, o PIS, criado pela Lei Complementar n. 7/1970 e recepcionado pela Constituição Federal de 1988, tem por finalidade financiar benefícios sociais voltados aos trabalhadores do setor privado, com sua arrecadação vinculada ao Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), nos termos do art. 239 da CF/1988. Esses recursos custeiam o seguro-desemprego e o abono salarial devido a empregados com renda média de até dois salários mínimos e têm parcela aplicada, por intermédio do BNDES (depósitos especiais do FAT), em programas de desenvolvimento econômico².

As contribuições em questão têm como fato gerador a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, conforme previsão do art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição Federal. Por incidirem ambas sobre a receita ou o faturamento, as contribuições ao PIS e à Cofins passaram a ser disciplinadas de forma conjunta, quanto aos seus respectivos fatos geradores e bases de cálculo, por meio da Lei n. 9.718/1998, a qual adotou o princípio da cumulatividade como regra geral de apuração³.

O marco da não cumulatividade do PIS/Pasep surgiu com a edição da Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, que autorizou, no art. 3º, II, a apropriação de créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação/produção destinada à venda. Na sequência, a MP n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, estendeu a mesma sistemática à Cofins, replicando o art. 3º, II.

No plano constitucional, a Emenda Constitucional n. 42/2003 acrescentou o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal, conferindo autorização para que o legislador ordinário definisse os setores de atividade econômica em que as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento observarão a não cumulatividade. Desse modo, a Constituição delimita a moldura normativa do instituto, ao passo que a lei ordinária deve promover sua concretização, especificando a extensão do direito ao crédito, seus limites e condições de exercício⁴.

¹ ALVES, Patrícia. *PIS e Cofins*. CRE-CE, [s.d.]. Disponível em: https://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Apostila_PIS_COFINS.pdf. Acesso em: 04 out. 2025, p. 1.

² CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em espécie*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 544.

³ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 208.

⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018a. Votos vencidos: Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025, p. 90.

Nesse sentido, tem-se que a tributação do PIS/Cofins pode ocorrer tanto sob o regime cumulativo quanto pelo regime não cumulativo, a depender do enquadramento legal do contribuinte.

No regime cumulativo (ou “comum”), aplicam-se os ditames da Lei n. 9.718/1998 e adota-se o conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com as alterações da Lei n. 12.973/2014⁵. Nesse modelo, o tributo incide em cada etapa da circulação de mercadorias, acumulando-se em todas as operações, consideradas desde sua origem até o seu destino⁶.

As contribuições incidem diretamente sobre o faturamento da pessoa jurídica, sem que haja dedução mediante apuração e compensação de créditos, tampouco ajuste posterior⁷. Assim, o valor devido corresponde ao resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, tendo como fato gerador a percepção mensal do faturamento, o que alcança somente as receitas oriundas da atividade da empresa, isto é, a receita bruta⁸.

No regime não cumulativo, por sua vez, o PIS e a Cofins são disciplinados, atualmente, pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente. Tal sistema tem por finalidade impedir a incidência sucessiva do mesmo tributo ao longo das diferentes etapas da cadeia produtiva e comercial. Ao evitar o chamado efeito cascata, busca-se que o produto alcance o consumidor final com uma carga tributária reduzida, prevenindo o agravamento dos custos ao longo da cadeia produtiva⁹.

Sob uma perspectiva mais ampla, a criação do regime não cumulativo também teve um papel estratégico: ao desestimular a verticalização artificial das empresas, buscou-se incentivar que diferentes etapas da cadeia de produção ou de serviços fossem distribuídas entre distintas pessoas jurídicas, promovendo maior concorrência, especialização e dinamização da economia¹⁰.

⁵ BRASIL. *Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 05 out. 2025.

⁶ ALBUQUERQUE, Maria Amélia Barros de; SILVA, Katty Cinara Viana; CUNHA, Carlos Renato. Os custos de conformidade à LGPD como insumo no PIS e na Cofins no regime não cumulativo. *Revista Direito & Paz* v. 2, n. 49, 2023, p. 124-150. Disponível em: <https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoe Paz/article/view/1701>. Acesso em: 04 out. 2025, p. 131.

⁷ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 785-786.

⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 785-786.

⁹ KRAEMER, Karin Cristina; MATOS, Matheus Bassani de. Impactos das definições do Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins. *Revista Foco*, [S. l.], v. 16, n. 3, p. e1248, 2023. DOI: 10.54751/revistafoco.v16n3-024. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/1248>. Acesso em: 05 out. 2025, p. 5.

¹⁰ SOUZA, Charles Mayer de Castro. O conceito de insumos na legislação do PIS/Cofins: uma abordagem. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 23.

O regime não cumulativo aplica-se, em regra, às pessoas jurídicas submetidas ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no Lucro Real. Um dos parâmetros legais que impõem a adoção do lucro real (vedação à adoção do lucro presumido), por sua vez, é a receita bruta total anual superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), conforme versa o art. 13 da Lei n. 9.718/1998, com redação dada pela Lei n. 12.814/2013.

O art. 3º da Lei n. 10.637/2002 e o art. 3º da Lei n. 10.833/2003 reforçam que o critério determinante para o enquadramento das pessoas jurídicas no regime não cumulativo não se relaciona somente à natureza da atividade econômica desenvolvida, mas sim ao fato de estarem ou não submetidas à apuração do Imposto de Renda com base no Lucro Real (salvo hipóteses legais específicas)¹¹.

Por fim, diferentemente do que ocorre na não cumulatividade do IPI e do ICMS (estruturada na lógica de débitos x créditos por operação), no caso do PIS e da Cofins a não cumulatividade opera por método subtrativo no período: não há creditamento de valores destacados nas operações anteriores, mas sim apuração de créditos legais calculados em relação a despesas com bens e serviços utilizados na sua atividade econômica¹², os quais são deduzidos do montante devido sobre as receitas tributadas, conforme limites e condições fixados em lei.

3. IN SRF n. 247/2002 e n. 404/2004: evolução e limites do conceito de “insumo”

A não cumulatividade do PIS/Cofins não reproduz o mecanismo clássico de débitos x créditos por operação, típico do ICMS/IPI. Em vez disso, adota um método subtrativo no período (“base sobre base”). Essa modalidade é menos transparente por operação do que a dos impostos sobre circulação e, por consequência, mais sensível a dúvidas quanto ao alcance dos créditos concedidos.

Como exposto, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 consolidaram o regime não cumulativo do PIS e da Cofins, respectivamente. Por meio do art. 3º, II, de ambos os diplomas legais, estabeleceu-se que a pessoa jurídica pode descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda. A partir daí, emergiram controvérsias relevantes sobre o conceito de insumo para fins de creditamento (art. 3º, II, de ambas as leis), uma vez que o legislador não conceituou o termo “insumo”.

Nesse contexto, o esforço legislativo para mitigar o efeito cascata, através da não cumulatividade, acabou por tornar o PIS e a Cofins um dos regimes mais

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022, p. 787.

¹² PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 214.

complexos de apuração¹³. Como consequência, multiplicaram-se as divergências entre a interpretação do Fisco e a dos contribuintes, frequentemente levadas ao Poder Judiciário.

Diante dessa lacuna, a Receita Federal editou as IN SRF n. 247/2002 (PIS/Pasep) e n. 404/2004 (Cofins), adotando leitura restritiva, idêntica ao modelo de apuração de crédito físico do IPI, tendo vinculado o conceito de “insumo” ao emprego direto e imediato na produção ou na prestação (*v.g.*, § 5º da IN SRF n. 247/2002, com a redação da IN SRF n. 358/2003, e dispositivos correlatos da IN SRF n. 404/2004), excluindo despesas administrativas e comerciais, ao tempo que condicionou o crédito à vinculação a receitas tributadas e exigiu documentação e escrituração específicas¹⁴.

Ocorre que os aspectos materiais do IPI e os do PIS/Cofins são distintos – enquanto o IPI (art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal) incide sobre os produtos industrializados e adota viés seletivo e regulatório por produto, o PIS e a Cofins incidem sobre a receita e possuem desenho contábil mensal, de modo que a transposição daquele conceito revelou-se inadequada¹⁵.

Além disso, da leitura do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, nota-se que o legislador admitiu expressamente que a prestação de serviço fosse considerada insumo, o que reforça a conclusão de um conceito mais amplo de insumos no caso dos créditos do PIS e da Cofins, distinto do que definido no regime de apuração do IPI, não se limitando o conceito de insumo, no caso das contribuições, apenas a elementos físicos que compõem o produto¹⁶.

Nessa senda, consoante o jurista Marco Aurélio Greco, será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. O autor ressaltou, ainda, que os serviços, por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto, também configuram insumos no âmbito do PIS e da Cofins¹⁷.

¹³ GOLDSCHMIDT, Guilherme. *PIS e Cofins: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. E-book, p. 9-10.

¹⁴ GOLDSCHMIDT, Guilherme. *PIS e Cofins: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 9-10.

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto do Relator no REsp n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, Julgado em: 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=38001866&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025, p. 14-15.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=45634050&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=4&formato=PDF. Acesso em: 01 nov. 2025.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de*

No âmbito do CARF, a controvérsia resultou em três correntes interpretativas sobre o tema, correspondentes às fases percorridas pela jurisprudência administrativa: as Teorias Restritiva, Ampliativa e Concretista¹⁸.

Em sua fase inicial, o CARF adotava a Teoria Restritiva, aplicando ao PIS e à Cofins o mesmo conceito de insumo previsto para o IPI. Assim, apesar de tais contribuições possuírem materialidade diversa (faturamento x industrialização de produtos), por um determinado período seus regimes de não cumulatividade foram interpretados de maneira análoga. Essa orientação pode ser exemplificada pelo Acórdão n. 203-12.469 (Processo n. 13855.000650/2003-05, sessão de 17.10.2007), que seguia a tese da definição de “insumos” prevista na legislação do IPI e limitava o direito de crédito apenas aos casos que obedecessem às condições específicas ditadas pelo art. 3º da Lei n. 10.637, de 2002, c/c o art. 66 da IN SRF n. 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n. 358, de 2003¹⁹.

Essa teoria, contudo, desconsiderava a natureza própria das contribuições ao PIS e à Cofins e violava tanto o princípio da estrita legalidade tributária, em decorrência da ausência de previsão legal nesse sentido, quanto o art. 109 do CTN, por distorção do próprio conceito de insumo²⁰.

Em reação à interpretação restritiva, consolidou-se entre os contribuintes a chamada Teoria Ampliativa. Essa corrente defendia que, dada a natureza das contribuições (cujo fato gerador é o faturamento), o conceito de insumo não deveria ser o mesmo aplicado na legislação do IPI, mas aproximar-se da noção de “despesas necessárias” prevista para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Nesse contexto, o creditamento seria admitido em relação aos custos ou despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica nos termos da legislação do IRPJ.

Essa posição foi acolhida em alguns julgados do CARF, como no Acórdão n. 3202-000.226 (Processo n. 11020.001952/2006-22, sessão de 08.12.2010), mas recebeu relevantes críticas da doutrina. Charles Mayer de Castro Souza sustentou que a adoção irrestrita do conceito de despesas operacionais transformaria as

Direito Tributário – RFDT n. 34, ano 6. Belo Horizonte, jul./ago. 2008, p. 9-30. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54629>. Acesso em: 05 out. 2025, p. 5.

¹⁸ DUARTE, Fernando Marques Cleto. Conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 84.

¹⁹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário n. 203-12.469, Processo n. 13855.000650/2003-05 (3ª Câmara)*. PIS/Pasep. Regime não cumulativo. Créditos. Glosa parcial. Contribuinte: Calçados Samello SA. Relator: Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Brasília, 17 de outubro de 2007. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4836783>. Acesso em: 25 out. 2025.

²⁰ DUARTE, Fernando Marques Cleto. Conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 83.

contribuições ao PIS/Cofins em verdadeiros tributos sobre o lucro, desvirtuando sua natureza constitucional²¹. Gileno Gurjão Barreto, por sua vez, alertou que a ampliação indiscriminada do conceito de insumo poderia se ajustar a “todo consumo de bens ou serviços que se caracterizasse como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo”²², o que extrapolaria a intenção do legislador e comprometeria a lógica da não cumulatividade das contribuições.

A partir de 2011, porém, o CARF passou a adotar uma posição intermediária, denominada Teoria Concretista, pacificada na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no âmbito do Processo n. 11065.101271/2006-47. Nesse entendimento, afastou-se tanto a aplicação automática das regras do IPI quanto a utilização extensiva das normas do IRPJ, reconhecendo-se que o conceito de insumo deve ser próprio do regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins.

De acordo com esse posicionamento, o direito ao crédito do contribuinte deve ser analisado à luz da indispensabilidade, examinados caso a caso. Assim, apenas aqueles bens e serviços cuja utilização se revele indispensável para a produção de bens ou à prestação de serviços da empresa é que configuram insumos aptos a gerar o direito de abatimento.

Dessa forma, nas palavras da Conselheira Nanci Gama, relatora do Acórdão n. 9303-01.740 (Processo n. 13053.000112/2005-18, sessão de 09.11.2011), consignou-se que os insumos dedutíveis do PIS e da Cofins não cumulativa são “todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e Cofins”²³.

Como será tratado adiante, a referida controvérsia foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, através do julgamento dos Temas 779 e 780, sob o rito dos recursos repetitivos.

4. Temas 779 e 780 do STJ: essencialidade e relevância

Os Temas 779 e 780, fixados no julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, tiveram como objetivo estabelecer os contor-

²¹ SOUZA, Charles Mayer de Castro. O conceito de insumos na legislação do PIS/Cofins: uma abordagem. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 20-21.

²² BARRETO, Gileno Gurjão. Créditos de PIS e da Cofins sobre despesas de marketing, propaganda e publicidade. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 135.

²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso n. 256.140, Processo n. 13053.000112/2005-18*. Cofins. Indumentária. Insumos. Direito de Crédito. Art. 3º da Lei 10.833/03. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Doux Frangosul S/A Agro Avícola Industrial. Relatora: Conselheira Nanci Gama, Brasília, 09 de setembro de 2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/13053000112200518_5252776.pdf. Acesso em: 25 out. 2025.

nos do conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins no regime não cumulativo.

Por maioria dos votos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou a seguinte tese jurídica: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, tal como definido nas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando a imprescindibilidade ou importância do item para a atividade econômica do contribuinte.

No julgamento, confrontaram-se três correntes: (i) restritiva (modelo próximo ao “crédito físico” do IPI), (ii) intermediária/funcional (essencialidade e relevância, com análise casuística) e (iii) ampliativa (aproximação às “despesas necessárias” do IRPJ).

Em um primeiro momento, o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia Filho, inclinou-se à chamada tese ampliativa, admitindo a possibilidade de dialogar com o conceito de “insumo” do Imposto de Renda (custos e despesas operacionais necessários à obtenção da receita). Todavia, após a prolação do voto da Ministra Regina Helena, o Relator ajustou sua posição e convergiu para a tese intermediária, no sentido de defender que a aferição do conceito de insumo deve seguir os critérios de essencialidade e relevância, com exame caso a caso, vedada a transposição automática tanto do conceito restritivo do IPI quanto do conceito mais amplo de custos/despesas do IRPJ²⁴.

Importante destacar, ainda, que o Ministro Relator afirmou que a IN SRF n. 247/2002 e a IN SRF n. 404/2004, ao adotarem um conceito estreito de “insumo”, inviabilizaram a adequada tributação do valor agregado do bem ou do serviço, contrariando a lógica da não cumulatividade. Ademais, o Ministro afastou a aplicação do art. 111 do CTN às hipóteses de creditamento do PIS e da Cofins, sob o fundamento de que, por não se tratar de benefício fiscal, o crédito não deve ser interpretado de forma literal ou restritiva, rechaçando, assim, a tese da Fazenda Nacional e reforçando a ilegalidade das referidas instruções normativas²⁵.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto do Relator no REsp n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, Julgado em: 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC-&sequencial=38001866&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025, p. 20-31.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto do Relator no REsp n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, Julgado em: 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC-&sequencial=38001866&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025, p. 19-20.

Cumpra destrinchar, também, pontos centrais dos votos que aderiram à chamada tese intermediária (essencialidade e relevância). O Ministro Mauro Campbell, ao proferir seu voto, fundou-se, em síntese, nos seguintes argumentos jurídicos: (i) vontade do legislador – quando pretende importar conceitos do IPI, o faz expressamente (*v.g.*, Lei n. 9.363/1996); (ii) distinção estrutural entre a não cumulatividade do IPI (crédito físico, por operação) e a do PIS/Cofins (crédito financeiro, base sobre base, incidente sobre receita/faturamento); (iii) divergência de materialidade – produto industrializado (IPI) *versus* receita/faturamento (PIS/Cofins); (iv) admissão de serviços como insumo, por nexo funcional com o processo produtivo/prestacional (conceito mais amplo do que ocorre no IPI); (v) critérios de essencialidade e relevância (em diálogo com a doutrina do jurista Marco Aurélio Grego) como régua de aferição do crédito; (vi) ilegalidade/insuficiência das IN SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, por restringir indevidamente o alcance legal e dificultar a operacionalização da não cumulatividade; e (vii) imprópria transposição analógica do conceito de “insumo” do IPI, que acarreta aumento indevido da carga tributária ao desvirtuar a técnica própria do PIS/Cofins²⁶.

A Ministra Regina Helena, por sua vez, delimitou os conceitos de essencialidade (elemento estrutural e inseparável do processo produtivo/execução do serviço, cuja ausência compromete qualidade ou suficiência do resultado) e relevância (item não indispensável, mas que integra funcionalmente o processo produtivo/serviço, contribuindo significativamente para seu desempenho), distinguindo-os da mera “pertinência”²⁷.

A Ministra ressaltou que a aferição desses critérios impõe análise casuística, fortemente dependente de instrução probatória, providência notoriamente incompatível com a via especial. Adicionalmente, redigiu as teses fixadas pela Primeira Seção: (i) ilegalidade, na parte restritiva, das IN SRF n. 247/2002 e n. 404/2004; e (ii) definição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância²⁸.

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=45634050&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=4&formato=PDF. Acesso em: 01 nov. 2025, p. 39-63.

²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no REsp n. 1.221.170/PR*. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018, *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF. Acesso em: 02 nov. 2025, p. 10-12.

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no REsp n. 1.221.170/PR*. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018, *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF. Acesso em: 02 nov. 2025, p. 16.

Em voto vencido, os Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina defenderam a tese restritiva, sustentando a validade das IN SRF n. 247/2002 e n. 404/2004 como regulamentações compatíveis com os arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003²⁹.

É possível concluir, portanto, que diante do silêncio legislativo quanto ao conceito de “insumo” previsto nos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, o STJ adotou interpretação teleológica e sistemática para preservar a não cumulatividade do PIS/Cofins, rejeitando tanto a transposição restritiva do conceito físico do IPI quanto a ampliação indiscriminada alinhada às “despesas necessárias” do IRPJ. A Corte fixou um conceito próprio e funcional de insumo, ancorado nos critérios de essencialidade e relevância, a serem aferidos caso a caso em relação à atividade econômica do contribuinte.

Com isso, buscou-se um ponto de equilíbrio: nem um conceito estreito que onerasse indevidamente a cadeia (favorecendo o Fisco), nem um conceito expansivo que dilatasse os créditos além do desenho legal (afetando a arrecadação), mas um parâmetro operacionalizável que concretiza a neutralidade pretendida pelo regime não cumulativo.

Todavia, não obstante o julgamento do STJ tenha pacificado o embate doutrinário e jurisprudencial ao fixar os critérios da essencialidade e da relevância como parâmetros para definição de insumos no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, é inegável que o precedente de observância obrigatória deixou margens de incerteza quanto à sua aplicação prática. Isso porque tais critérios possuem natureza eminentemente subjetiva, demandando uma análise casuística da atividade econômica desenvolvida por cada empresa isoladamente³⁰.

A ausência de parâmetros objetivos para mensurar o que efetivamente se enquadra como “essencial” ou “relevante” gera uma heterogeneidade de interpretações tanto na esfera administrativa quanto na judicial. Em razão dessa margem de discricionariedade, a aplicação dos critérios fixados pelo STJ acaba dependendo da percepção individual de cada julgador acerca da imprescindibilidade do bem ou serviço para a atividade econômica, o que, por consequência, pode fazer com que empresas pertencentes ao mesmo segmento produtivo sejam submetidas a decisões divergentes, comprometendo assim a segurança jurídica e a uniformidade das decisões no âmbito do Direito Tributário.

²⁹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018a. Votos vencidos: Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025.

³⁰ TOJAR, Caio; FREIRE FILHO, Ailson Santana. Tema 779 do STJ: gastos com *call center* podem gerar crédito de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-16/gastos-com-call-center-podem-gerar-credito-de-pis-cofins-a-luz-do-tema-no-779-do-stj/>. Acesso em: 02 nov. 2025.

Dessa forma, verifica-se que o julgamento dos repetitivos, embora tenha afastado as restrições indevidas impostas pelas instruções normativas da Receita Federal, não eliminou as dificuldades operacionais na aplicação do tema, sobretudo diante da grande diversidade de setores produtivos existentes na atualidade e suas diferentes ramificações.

Em setores complexos, como o de telecomunicações, a multiplicidade de atividades e a interdependência de serviços tornam mais difícil a delimitação precisa dos insumos creditáveis. A aferição por essencialidade/relevância incide, em especial, sobre custos regulatórios e de conformidade (*v.g.*, LGPD/Anatel) quando indissociáveis do serviço ou exigidos normativamente, tema que será examinado adiante.

5. Adequação à LGPD e creditamento em empresas de telecomunicações

5.1. *Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei n. 13.709/2018)*

Com o avanço das tecnologias digitais e a intensificação do uso de dados na economia contemporânea, tornou-se necessária a criação de uma legislação específica voltada à proteção de dados pessoais. Tal necessidade decorre, sobretudo, da configuração atual do modelo de negócios da sociedade da informação, em que os dados e as informações pessoais se consolidaram como a principal moeda de troca entre usuários e provedores de bens, serviços ou conveniências, demandando especial atenção do Estado³¹.

A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei n. 13.709/2018), que entrou em vigor em 18 de setembro de 2020, estabeleceu o marco regulatório para o tratamento de dados pessoais no Brasil, abrangendo tanto o ambiente físico quanto o digital, de colaboradores e de terceiros, por todos os tipos de organizações que operam em território brasileiro, com o objetivo de prevenir práticas abusivas no uso de dados por parte de pessoas jurídicas e resguardar, dessa forma, a privacidade e a liberdade dos indivíduos³².

À luz desse cenário, a LGPD passou a estabelecer um conjunto de princípios, conceitos, direitos e deveres que devem ser observados em toda e qualquer atividade de tratamento de dados pessoais, seja em meio físico ou digital. O art. 5º, inciso I, da Lei define “dado pessoal” como qualquer informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável. Complementarmente, o inciso II do mesmo artigo distingue o chamado “dado pessoal sensível”, que compreende informações de caráter mais restrito, como origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de natureza religiosa,

³¹ PINHEIRO, Patrícia Peck. *Proteção de dados pessoais – comentários à Lei n. 13.709/2018 (LGPD)*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book, p. 22.

³² ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. *Sobre a LGPD*. LGPD MS, [s.d.]. Disponível em: <https://www.lgpd.ms.gov.br/sobre-a-lgpd/>. Acesso em: 05 out. 2025.

filosófica ou política, além de dados referentes à saúde e vida sexual, bem como informações genéticas e biométricas vinculadas a uma pessoa natural.

O legislador também conferiu especial atenção ao conceito de “tratamento de dados”, definindo-o de forma extensiva no art. 5º, inciso X, da LGPD, de modo a abranger toda e qualquer operação realizada com dados pessoais.

A legislação prevê, ainda, que o descumprimento, pelo agente de tratamento, dos deveres estabelecidos durante o tratamento dos dados pessoais enseja a aplicação das sanções administrativas previstas no art. 52 da Lei n. 13.709/2018, que variam desde advertências e multas simples até multas diárias e a publicização das infrações, conforme a gravidade da conduta. Todavia, com o fito de viabilizar a adaptação das empresas às diversas exigências estabelecidas pela LGPD, o legislador postergou a aplicação das sanções legais para agosto de 2021, concedendo às organizações o tempo necessário para estruturar processos internos e implementar mecanismos de governança de dados.

A entrada em vigor das sanções da LGPD inaugurou uma nova etapa na fiscalização e no cumprimento das normas de proteção de dados no Brasil. Contudo, esse marco também trouxe desafios significativos para as empresas que realizam o tratamento de dados pessoais, uma vez que a conformidade com a LGPD implica custos adicionais consideráveis, tais como investimentos em treinamentos internos, implementação de tecnologias de segurança da informação, contratação de serviços especializados, entre outros³³.

Sobre esse aspecto, um estudo conduzido pelo Grupo de Estudos de Direito Autoral e Industrial da Universidade Federal do Paraná (UFPR) evidenciou que o processo de conformidade à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais impõe despesas anuais significativas às organizações, variando conforme o porte e a complexidade de suas operações:

“No contexto das empresas de maior porte, será inevitável investir em medidas mais complexas de adaptação, isto se deve à necessidade de montar equipes para gerir um grande banco de dados.

Estes custos, no Brasil, podem alcançar uma média de 700 (setecentos) mil reais ao ano, considerando-se o salário de DPO, a assinatura de softwares como o Varonis ou Tripwire, e outros funcionários, como advogados.

Em empresas de médio porte, consonante com a natureza do negócio, será necessário estabelecer uma equipe ou ao menos um funcionário especializado, deste modo o investimento anual pode atingir cerca de 300 (trezentos) mil reais, considerando o salário de um DPO ou a contratação de uma empresa terceirizada que cumprirá com as obrigações estabelecidas na lei.

³³ TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA. *Guia orientativo de implementação da LGPD para gestores públicos*. Porto Velho: TCERO, 2024. Disponível em: <https://tcero.tc.br/wp-content/uploads/2024/10/FINAL-GUIA-ORIENTATIVO-DE-IMPLEMENTACAO-DA-LGPD-PARA-GESTORES-PUBLICOS-FINAL-COMPRESS.pdf>. Acesso em: 06 out. 2025, p. 27.

Para os pequenos empreendimentos é mais difícil estimar um valor de investimento, pois dependerá do ramo e do fluxo de dados pessoais em tratamento. Neste nível, estima-se que o valor deverá comportar a assessoria de empresas terceirizadas, delegando a função de encarregado a um funcionário da companhia que compreenda o uso de tecnologias digitais.”³⁴

Em meio a esse cenário, surge a discussão acerca da possibilidade de os gastos decorrentes da adequação à LGPD serem considerados insumos passíveis de creditamento para fins de apuração do PIS e da Cofins. Para tanto, conforme exposto anteriormente, é necessário verificar se tais despesas se enquadram nos critérios de essencialidade ou relevância previstos na legislação e consolidados pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nos Temas 779 e 780, cuja aplicação demanda análise específica de cada caso concreto, à luz do teste da subtração.

5.2. Créditos de PIS/Cofins sobre despesas de adequação à LGPD por empresas de telecomunicações

Especificamente quanto às empresas que atuam no setor de telecomunicações, o ônus decorrente do cumprimento das exigências previstas na LGPD se mostra ainda mais expressivo, eis que o seu objeto social está diretamente atrelado à transmissão contínua de informações, dados e sinais por meio de meios eletrônicos ou ópticos³⁵.

As atividades típicas do setor – como a prestação de serviços de telefonia fixa e móvel, o fornecimento de acesso à *internet*, a televisão por assinatura e a radiodifusão – pressupõem, em maior ou menor grau, o tratamento sistemático de dados pessoais, os quais abrangem desde informações cadastrais (nome, CPF, data de nascimento), financeiras (dados bancários e de cartões de crédito) e de uso (histórico de navegação e interação com os serviços), até dados de natureza técnica (endereço IP, tipo de dispositivo e localização geográfica), todos sujeitos à observância rigorosa dos princípios e deveres estabelecidos pela LGPD³⁶.

Não se pode ignorar, ademais, que as telecomunicações constituem componente essencial das infraestruturas críticas brasileiras atuais. O setor não apenas configura infraestrutura própria, como também integra e viabiliza o funcionamento de outras infraestruturas essenciais do país – como energia, sistema finan-

³⁴ SILVA, Marcella Paola Moreno Borges da; BUZZO JUNIOR, Osny; REUSING, Luciana. *O custo da proteção de dados: conhecendo a GDPR e a LGPD na prática*. GEDAI UFPR, 2021. Disponível em: <https://gedai.ufpr.br/o-custo-da-protecao-de-dados-conhecendo-a-gdpr-e-a-lgpd-na-pratica/>. Acesso em: 06 out. 2025.

³⁵ SOARES, Isadora. Empresas de telecomunicação: qual seu papel? *CobliBlog*, 2024. Disponível em: <https://www.cobli.co/blog/empresa-de-telecomunicacao>. Acesso em: 04 nov. 2025.

³⁶ CLARO. Quais dados pessoais coletamos? *Claro*, 2025. Disponível em: <https://www.claro.com.br/privacidade/politica-de-privacidade>. Acesso em: 04 nov. 2025.

ceiro, saúde e transporte –, de modo que o aumento da conectividade e da superfície de rede amplia, proporcionalmente, os riscos e os potenciais impactos decorrentes de falhas operacionais e de ataques cibernéticos³⁷.

Diante disso, os gastos de adequação à LGPD no setor de telecomunicações podem assumir naturezas distintas, tais como: a contratação de serviços especializados de consultoria em proteção de dados; a implementação de soluções de segurança da informação e de gestão de dados (criptografia, controle de acesso, anonimização); o mapeamento e o inventário de dados pessoais tratados pela empresa; a elaboração de protocolos de resposta a incidentes de segurança; treinamentos periódicos de empregados sobre práticas de proteção de dados; e, conforme a estrutura organizacional, os serviços relacionados à atuação do Encarregado de Proteção de Dados (DPO).

Nesse contexto, a essencialidade de bens e serviços utilizados para atender a tais deveres legais pode ser verificada sob a ótica do teste de subtração, conforme formulado pelo Ministro Mauro Campbell Marques, segundo o qual não basta que o item possua alguma utilidade no processo produtivo; é mister que a sua ausência (subtração) “importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção” ou gere uma “substancial perda de qualidade” do produto ou serviço final³⁸.

O Ministro Mauro Campbell também esclareceu que o teste se presta à “objetivação segura da tese aplicável”, notadamente quando o não cumprimento de uma imposição legal “obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida”. Assim, a conformidade legal se torna, por via reflexa, um critério de essencialidade, revelando a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Impende ressaltar, contudo, que a própria formulação do teste de subtração pressupõe verificação individualizada de cada bem ou serviço, e não a aplicação de um juízo abstrato e genérico sobre a rubrica “*compliance* à LGPD” como um todo. Isso porque, conforme já examinado, o STJ rejeitou expressamente critérios objetivos e abstratos de aferição de insumo, impondo, em seu lugar, a análise ca-

³⁷ MOURA FILHO, Ronaldo Neves de; FREITAS, Luciano Charlita de; GUTERRES, Egon Cervieri; MORAIS, Leonardo Euler de; TALOUKI, Mariana Almeida de Sousa. Regulamentação da segurança cibernética das telecomunicações no Brasil: um balanço de incentivos em um contexto de neutralidade tecnológica. *Revista Latinoamericana de Economía y Sociedad Digital* n. 2, 2021. DOI: 10.53857/TOJO8735. Disponível em: <https://revistalatam.digital/article/210216-3/?pdf=2742>. Acesso em: 20 ago. 2026, p. 2-3.

³⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial* n. 1.221.170/PR. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018a. Votos vencidos: Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF. Acesso em: 05 nov. 2025, p. 138.

suística da relação entre o dispêndio específico e a atividade econômica concretamente desenvolvida pelo contribuinte.

Dessa forma, os dispêndios elencados acima possuem, entre si, gradações distintas de essencialidade: enquanto investimentos em infraestrutura de segurança da informação diretamente atrelados ao tratamento de dados dos usuários dos serviços de telecomunicações tendem a apresentar vínculo mais evidente com a atividade-fim, despesas de caráter mais genérico ou corporativo, a exemplo de treinamentos institucionais amplos ou consultorias preventivas desvinculadas de operação específica de tratamento de dados, demandam exame mais cuidadoso quanto ao efetivo nexos com o processo de prestação do serviço.

Sob essa perspectiva, tem-se que a conformidade com a Lei n. 13.709/2018, nas empresas de telecomunicações, não constitui mera opção administrativa, mas requisito essencial para o exercício regular da atividade empresarial, uma vez que o manuseio, a transmissão e o armazenamento de informações de clientes, parceiros e colaboradores são elementos indissociáveis do serviço prestado.

Isso não significa, contudo, que a totalidade dos dispêndios incorridos para viabilizar o *compliance* à LGPD seja indistintamente qualificável como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins. Ao contrário: apenas os dispêndios cuja subtração comprometeria efetivamente a prestação do serviço de telecomunicações atendem aos critérios de essencialidade ou relevância fixados pelo STJ, cabendo ao contribuinte o ônus de demonstrar, em cada caso concreto, que aquele dispêndio específico está vinculado a uma obrigação legal ou regulatória e mantém relação de essencialidade ou relevância com a prestação dos serviços de telecomunicações.

Corroborar essa interpretação o entendimento exarado pelos Tribunais Regionais Federais brasileiros, notadamente o TRF da 2ª Região (Apelação Cível n. 5112573-86.2021.4.02.5101) e o TRF da 5ª Região (Apelação Cível n. 0800978-06.2023.4.05.8101), os quais vêm reconhecendo o direito ao creditamento de determinados dispêndios relacionados à adequação à LGPD para empresas dos setores de *internet* e telecomunicações, mediante análise casuística.

Nessa esteira, colacionam-se os trechos dos julgados supramencionados, cujos acórdãos seguem abaixo ementados:

TRF2:

“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 n. 13.709/18. Creditamento. Possibilidade. Provimento. [...] 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 n. 13.709/2018, estão diretamente relacionadas à atividade-fim da em-*

presa. 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.” (TRF2, Apelação Cível n. 5112573-86.2021.4.02.5101/RJ, Desembargadora Relatora: Carmen Silvia Lima de Arruda, 4ª Turma Especializada, Julgamento: 26.04.2023 – destaques acrescidos)

TRF5:

“Tributário. Mandado de segurança. Creditamento de PIS/Cofins. Insumos. Essencialidade. Temas 779 e 780 do STJ. Empresa de telecomunicação. Despesas com a LGPD. Relação direta com a atividade fim da pessoa jurídica. Possibilidade de creditamento. Apelação provida. [...] 6. No caso concreto, consoante se verifica do contrato social acostado aos autos (Id 547048), a apelante é pessoa jurídica de direito privado cujo objeto social abrange atividades empresariais no ramo das telecomunicações e serviços conexos, as quais envolvem o tratamento massivo e contínuo de dados pessoais. 7. A observância às disposições da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (Lei n. 13.709/2018) é imposição legal indissociável da atividade-fim desempenhada pela empresa apelante. É possível inferir que, sem as medidas de adequação e manutenção previstas na LGPD, relativas ao manuseio, transmissão e guarda de informações de clientes, parceiros e colaboradores, a empresa não pode desempenhar regularmente sua função social, sob pena de incorrer em sanções administrativas que inviabilizariam a própria prestação do serviço. 8. Aplica-se ao presente caso o raciocínio consolidado no Tema 779/STJ: o cumprimento da LGPD não apenas integra o processo de prestação dos serviços de telecomunicações, como também decorre de imposição legal, de modo que sua subtração obsta o funcionamento regular da atividade empresarial. Nesse contexto, os dispêndios necessários à adequação e manutenção da conformidade com a Lei n. 13.709/2018 devem ser considerados insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins. [...]” (TRF5, Apelação Cível n. 0800978-06.2023.4.05.8101, Desembargador Federal Rogério de Menezes Fialho Moreira, 3ª Turma, Julgamento: 18.09.2025 – destaques acrescidos).

Constata-se, dessa forma, que, para as empresas do setor de telecomunicações, os dispêndios com a implementação e manutenção das medidas previstas na LGPD tendem a configurar despesas relevantes ao exercício regular da atividade empresarial. Todavia, a mera classificação de determinada despesa como “gasto de adequação à LGPD” não é, por si só, suficiente para assegurar o creditamento; é necessário identificar, em cada caso concreto, o bem ou serviço adquirido, a obrigação legal ou regulatória específica à qual se vincula e a existência de nexo de essencialidade ou relevância com o regular desenvolvimento da atividade prestacional.

6. Reforma Tributária, Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e não cumulatividade “plena”

A promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 e a posterior edição da Lei Complementar n. 214/2025 alteraram de forma relevante a tributação do consumo no Brasil, ao instituírem um modelo de IVA dual e reestruturarem gradualmente os tributos existentes, em direção a um sistema mais simples, transparente e alinhado às práticas internacionais.

No novo desenho, o IBS (estadual/municipal) e a CBS (federal) são estruturados como tributos de não cumulatividade plena, orientados pelo princípio da neutralidade, com apuração simplificada e mecanismos robustos de manutenção e ressarcimento de créditos. Embora a não cumulatividade já estivesse presente no ordenamento jurídico brasileiro, a Reforma Tributária consolida a diretriz de neutralidade, visando conferir maior segurança jurídica aos contribuintes e eliminar resíduos tributários que oneram a cadeia de produção³⁹.

Desse modo, o modelo da CBS prevê, em regra, o creditamento do tributo incidente nas aquisições de bens e serviços – materiais ou imateriais – vinculados à atividade econômica do contribuinte, ressalvadas as vedações tipificadas em lei (por exemplo, aquisições para uso ou consumo pessoal). Nesse sistema, o contribuinte debita o CBS/IBS nas saídas e credita os valores correspondentes destacados nas entradas, de sorte que recolhe apenas sobre o valor agregado. Os créditos são de natureza financeira (não dependem de incorporação física ao produto), exigem documento fiscal idôneo e escrituração regular, e a apuração/creditamento é segregada por tributo (vedada a compensação cruzada entre IBS e CBS)⁴⁰.

A opção do legislador foi evitar a expressão “necessárias à atividade econômica” como gatilho do crédito, justamente para não reproduzir o contencioso conceitual observado no PIS/Cofins. O direito ao creditamento decorre das regras gerais de crédito e das exceções/estornos previstos em lei, não de um juízo casuístico de “relevância” e/ou “essencialidade”.

Em regra, nos termos do art. 47 da Lei Complementar n. 214/2025, a apropriação dos créditos de IBS e CBS está condicionada à extinção dos débitos relativos às operações de aquisição, por uma das modalidades legalmente previstas, e à comprovação da operação por documento fiscal idôneo, ressalvadas as hipóteses excepcionais de dispensa desse requisito previstas na própria legislação. Em contraste com a lógica de “crédito físico” tradicionalmente associada ao IPI e ao

³⁹ SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. *Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do imposto sobre bens e serviços, da contribuição sobre bens e serviços do imposto seletivo*. 1. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025, p. 105-107.

⁴⁰ SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. *Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do imposto sobre bens e serviços, da contribuição sobre bens e serviços do imposto seletivo*. 1. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025, p. 105-107.

ICMS, a sistemática do IBS e da CBS adota uma base ampla de creditamento, de natureza financeira, observadas as vedações legais.

Em síntese, a CBS concretiza a não cumulatividade plena, tendo o crédito financeiro e o ressarcimento como pilares de neutralidade. A expectativa é de redução da litigiosidade típica do PIS/Cofins em torno do conceito de “insumos”, sem afastar o ônus probatório e procedimental: o contencioso tende a se deslocar para regras de crédito/estorno e para exigências de documentação e escrituração durante o período de transição e na consolidação do novo regime. A promessa, todavia, é de menor incerteza e custos de conformidade mais previsíveis, com sistema de apuração simplificado.

Como destacado, a discussão sobre o conceito de “insumo” para fins de PIS/Cofins, à luz do que decidido pelo STJ no julgamento dos Temas 779 e 780, permanece pertinente durante o período de transição, quando ainda se aplicará o modelo anterior, sendo essencial que os créditos sejam apurados de forma adequada pelo contribuinte.

7. Considerações finais

Nesta pesquisa, verificou-se que o conceito de “insumo” para fins de creditamento de PIS/Cofins, historicamente controvertido, foi consolidado pelo STJ nos Temas 779 e 780, rejeitando-se tanto a interpretação restritiva adotada pela Receita Federal (IN SRF n. 247/2002 e n. 404/2004) quanto a ampliação ao conceito de despesas operacionais do IRPJ defendida pelo contribuinte.

A tese fixada pelo STJ nos Temas Repetitivos exige que o item (bem ou serviço) seja imprescindível ou de importância para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, o que afasta o critério da mera utilidade, demandando uma análise casuística do item com o processo produtivo ou prestacional.

Não obstante a existência de uma obrigação legal constitua elemento relevante para aferir a essencialidade do dispêndio, na medida em que evidencia sua indissociabilidade em relação ao exercício da atividade, esse dado não dispensa a demonstração concreta de que o bem ou serviço adquirido está efetivamente vinculado ao desenvolvimento da atividade econômica exercida pelo contribuinte. Em outras palavras, a obrigatoriedade legal opera como indício qualificado de relevância, não como fundamento autônomo e suficiente para o creditamento.

No caso das empresas de telecomunicações, verificou-se que o cumprimento das diretrizes da LGPD não representa mera opção administrativa, mas verdadeira condição de continuidade da atividade empresarial, tendo em vista que o tratamento de dados pessoais constitui elemento indissociável do serviço prestado. Nesse sentido, a não observância das diretrizes da LGPD – especialmente o descumprimento de obrigações legais de segurança e privacidade – inviabilizaria a continuidade da prestação dos serviços, em decorrência das severas sanções administrativas previstas no instrumento normativo.

A aplicação do denominado “teste de subtração”, formulado no voto do Ministro Mauro Campbell Marques, contribui para essa análise ao evidenciar que a eliminação de determinadas atividades de *compliance* à LGPD comprometeria o exercício regular da prestação de serviços de telecomunicações. Esse teste, todavia, não deve ser empregado como uma fórmula abstrata aplicável indistintamente a toda e qualquer despesa rotulada como “custo de adequação à LGPD”; ao contrário, sua utilidade está em oferecer um critério metodológico para verificar, item a item, se a subtração do bem ou serviço específico compromete a atividade-fim da empresa.

Isso porque os gastos incorridos para fins de conformidade com a LGPD no setor de telecomunicações são heterogêneos, compreendendo desde investimentos em infraestrutura de segurança da informação, diretamente vinculados ao tratamento de dados dos usuários dos serviços de telecomunicações, até despesas de natureza mais administrativa ou corporativa, como treinamentos genéricos, consultorias jurídicas de caráter preventivo ou adequações de governança sem relação direta com o processo de prestação do serviço.

A mera classificação contábil ou administrativa de uma despesa como “custo de *compliance* à LGPD” não é suficiente para qualificá-la como insumo; é necessário demonstrar, em cada caso, que o bem ou serviço adquirido (a) atende a uma obrigação legal ou regulatória relacionada ao tratamento de dados pessoais e (b) mantém vínculo de essencialidade ou relevância com o processo de prestação dos serviços de telecomunicações especificamente considerado.

A contribuição deste trabalho reside, portanto, na delimitação dos critérios jurídicos aplicáveis à identificação dos dispêndios efetivamente enquadráveis nessa categoria, à luz dos parâmetros de essencialidade e relevância fixados pelo STJ nos Temas 779 e 780. Propõe-se, assim, um modelo de análise em duas etapas: (i) verificação da existência de obrigação legal ou regulatória específica imposta pela LGPD que justifique o dispêndio; e (ii) verificação do nexo funcional entre o bem ou serviço adquirido e a atividade econômica desempenhada pela empresa de telecomunicações, conforme os critérios de essencialidade ou relevância, utilizando-se o teste de subtração como instrumento auxiliar para a aferição da essencialidade.

Ademais, a correta delimitação desses critérios se reveste de especial relevância no contexto da Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, tendo em vista que a apuração dos créditos de PIS e Cofins no período de transição poderá repercutir na compensação de tais valores com débitos da Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS).

Ante todo o exposto, conclui-se que, embora a conformidade com a LGPD seja obrigatória para as empresas de telecomunicações, o reconhecimento do crédito pressupõe a análise individualizada do dispêndio, mediante demonstração de sua vinculação à obrigação legal ou regulatória de proteção de dados e de sua

essencialidade ou relevância para o regular desenvolvimento da atividade econômica. Tal entendimento, além de encontrar respaldo nos precedentes examinados dos Tribunais Regionais Federais, preserva a análise casuística exigida pelos Temas 779 e 780 do STJ e afasta o reconhecimento indistinto de todo gasto genericamente classificado como custo de adequação à LGPD.

Referências

- ALBUQUERQUE, Maria Amélia Barros de; SILVA, Katty Cinara Viana; CUNHA, Carlos Renato. Os custos de conformidade à LGPD como insumo no PIS e na Cofins no regime não cumulativo. *Revista Direito & Paz* v. 2, n. 49, 2023, p. 124-150. Disponível em: <https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/1701>. Acesso em: 04 out. 2025.
- ALVES, Patrícia. *PIS e Cofins*. CRE-CE, [s.d.]. Disponível em: https://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Apostila_PIS_COFINS.pdf. Acesso em: 04 out. 2025.
- BARRETO, Gileno Gurjão. Créditos de PIS e da Cofins sobre despesas de marketing, propaganda e publicidade. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 127-147.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso n. 256.140, Processo n. 13053.000112/2005-18*. Cofins. Indumentária. Insumos. Direito de Crédito. Art. 3º da Lei 10.833/03. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Doux Frangosul S/A Agro Avícola Industrial. Relatora: Conselheira Nanci Gama, Brasília, 09 de setembro de 2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/13053000112200518_5252776.pdf. Acesso em: 25 out. 2025.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Recurso Voluntário n. 203-12.469, Processo n. 13855.000650/2003-05 (3ª Câmara)*. PIS/Pasep. Regime não cumulativo. Créditos. Glosa parcial. Contribuinte: Calçados Samello SA. Relator: Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Brasília, 17 de outubro de 2007. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4836783>. Acesso em: 25 out. 2025.
- BRASIL. *Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 05 out. 2025.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa SRF n. 404, de 12 de março de 2004*. Dispõe sobre a não cumulatividade da Cofins. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 15 mar. 2004. Seção 1. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/15304>. Acesso em: 03 nov. 2025.
- BRASIL. *Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e dá outras providências. Brasília, DF:

- Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 03 nov. 2025.
- BRASIL. *Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 03 nov. 2025.
- BRASIL. *Lei n. 13.709, de 14 de agosto de 2018*. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 05 out. 2025.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa SRF n. 247, de 21 de novembro de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Seção 1, p. 47. Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/15123>. Acesso em: 03 nov. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018a. Votos vencidos: Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350777&num_registro=201002091150&data=20180424&formato=PDF. Acesso em: 02 nov. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto do Relator no REsp n. 1.221.170/PR*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, Julgado em: 22 fev. 2018. *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=38001866&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 01 nov. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no Recurso Especial n. 1.221.170/PR*. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018, *DJe* Brasília, DF, 24 abr. 2018c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=45634050&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=4&formato=PDF. Acesso em: 01 nov. 2025.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Voto-vista no REsp n. 1.221.170/PR*. Min. Regina Helena Costa, Primeira Seção, j. 22 fev. 2018, *DJe*, Brasília, DF, 24 abr. 2018d, Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64895352&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=3&formato=PDF. Acesso em: 02 nov. 2025.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Apelação Cível n. 5112573-86.2021.4.02.5101/RJ*. Tributário. Apelação. Mandado de Segurança. PIS e Co-

- fins. Regime da não cumulatividade. Tema 779 do e. STJ. Despesas com implementação de normas previstas na Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD). Lei n. 13.709/18. Creditamento. Possibilidade. Provimento. Apelante: ZOOP Tecnologia e Meios de Pagamento S.A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Desembargadora Relatora: Carmen Silvia Lima de Arruda, 4ª Turma Especializada, Julgamento: 26.04.2023.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *Apelação Cível n. 0800978-06.2023.4.05.8101*. Tributário. Mandado de Segurança. Creditamento de PIS/Cofins. Insumos. Essencialidade. Temas 779 e 780 do STJ. Empresa de telecomunicação. Despesas com a LGPD. Relação direta com a atividade fim da pessoa jurídica. Possibilidade de creditamento. Apelação provida. Apelante: Brisanet Serviços de Telecomunicações Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Desembargador Relator: Rogério de Meneses Fialho Moreira, 3ª Turma, Julgamento: 18.09.2025.
- CASTRO, Eduardo de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em espécie*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.
- CLARO. Quais dados pessoais coletamos? *Claro*, 2025. Disponível em: <https://www.claro.com.br/privacidade/politica-de-privacidade>. Acesso em: 04 nov. 2025.
- DUARTE, Fernando Marques Cleto. Conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARE*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 75-89.
- ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL. *Sobre a LGPD*. LGPD MS, [s.d.]. Disponível em: <https://www.lgpd.ms.gov.br/sobre-a-lgpd/>. Acesso em: 05 out. 2025.
- GOLDSCHMIDT, Guilherme. *PIS e Cofins: a ampliação do conceito de insumos frente ao regime não cumulativo das contribuições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. E-book.
- GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* n. 34, ano 6. Belo Horizonte, jul./ago. 2008, p. 9-30. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=54629>. Acesso em: 05 out. 2025.
- KRAEMER, Karin Cristina; MATOS, Matheus Bassani de. Impactos das definições do Superior Tribunal de Justiça sobre o conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e Cofins. *Revista Foco*, [S. l.], v. 16, n. 3, 2023, p. e1248. DOI: 10.54751/revistafoco.v16n3-024. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/1248>. Acesso em: 05 out. 2025.
- MOURA FILHO, Ronaldo Neves de; FREITAS, Luciano Charlita de; GUTERRES, Egon Cervieri; MORAIS, Leonardo Euler de; TALOUKI, Mariana Almeida de Sousa. Regulamentação da segurança cibernética das telecomunicações no Brasil: um balanço de incentivos em um contexto de neutralidade

- tecnológica. *Revista Latinoamericana de Economía y Sociedad Digital* n. 2, 2021. DOI: 10.53857/TOJO8735. Disponível em: <https://revistalatam.digital/article/210216-3/?pdf=2742>. Acesso em: 20 ago. 2026.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.
- PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PINHEIRO, Patrícia Peck. *Proteção de dados pessoais – Comentários à Lei n. 13.709/2018 (LGPD)*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. E-book.
- SHINGAI, Thais Romero Veiga; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. *Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do imposto sobre bens e serviços, da contribuição sobre bens e serviços do imposto seletivo*. 1. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025.
- SILVA, Marcella Paola Moreno Borges da; BUZZO JUNIOR, Osny; REUSING, Luciana. *O custo da proteção de dados: conhecendo a GDPR e a LGPD na prática*. GEDAI UFPR, 2021. Disponível em: <https://gedai.ufpr.br/o-custo-da-protecao-de-dados-conhecendo-a-gdpr-e-a-lgpd-na-pratica/>. Acesso em: 06 out. 2025.
- SOARES, Isadora. Empresas de telecomunicação: qual seu papel? *CobliBlog*, 2024. Disponível em: <https://www.cobli.co/blog/empresa-de-telecomunicacao>. Acesso em: 04 nov. 2025.
- SOUZA, Charles Mayer de Castro. O conceito de insumos na legislação do PIS/Cofins: uma abordagem. In: BORGES, Eduardo (coord.). *PIS/Cofins – apropriação de créditos – conceito de insumos – posicionamento do CARF*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 13-27.
- TOJAR, Caio; FREIRE FILHO, Ailson Santana. Tema 779 do STJ: gastos com *call center* podem gerar crédito de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-mai-16/gastos-com-call-center-podem-gerar-credito-de-pis-cofins-a-luz-do-tema-no-779-do-stj/>. Acesso em: 02 nov. 2025.
- TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA. *Guia orientativo de implementação da LGPD para gestores públicos*. Porto Velho: TCERO, 2024. Disponível em: <https://tcero.tc.br/wp-content/uploads/2024/10/FINAL-GUIA-ORIENTATIVO-DE-IMPLEMENTACAO-DA-LGPD-PARA-GESTORES-PUBLICOS-FINAL-COMPRESS.pdf>. Acesso em: 06 out. 2025.