

INTERPRETANDO A DEDUTIBILIDADE E O CREDITAMENTO COM OS GASTOS COM LOGÍSTICA REVERSA À LUZ DA ECONOMIA SUSTENTÁVEL

Alexandre Evaristo Pinto

Professor concursado da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FD/USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Direito Comercial e Especialista em Direito Tributário pela FD/USP.

Artigo recebido em 09.08.2024 e aprovado em 22.08.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A função extrafiscal dos tributos 3 Do despertar de uma consciência ecológica à obrigatoriedade da logística reversa nas operações com plásticos 4 Aspectos tributários dos gastos com logística reversa 4.1 Da dedutibilidade dos gastos com logística reversa para fins de IRPJ e CSLL 4.2 Do enquadramento dos gastos com logística reversa como insumos para fins de PIS e Cofins 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo o exame das funções extrafiscais dos tributos. Diante da possibilidade do uso da política fiscal a indução de comportamentos mais sustentáveis, torna-se fundamental que a interpretação das normas tributárias se coadune com os objetivos do desenvolvimento sustentável. A partir de tal cenário, o artigo discute tanto a questão da dedutibilidade das despesas com logística reversa para fins de IRPJ e CSLL quanto a questão do creditamento de PIS e Cofins sobre os referidos gastos.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Sustentabilidade. Dedutibilidade das despesas com logística reversa. Insumos.

INTERPRETING THE DEDUCTIBILITY AND CREDITING OF REVERSE LOGISTICS EXPENSES IN THE LIGHT OF THE SUSTAINABLE ECONOMY

CONTENTS: 1 Introduction 2 The extra-fiscal function of taxes 3 From the awakening of ecological awareness to the mandatory reverse logistics in operations with plastics 4 Tax aspects of expenses with reverse logistics 4.1 On the deductibility of expenses with reverse logistics for IRPJ and CSLL purposes 4.2 On the classification of expenses with reverse logistics as inputs for PIS and Cofins purposes 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: The purpose of this article is to examine the extra-fiscal functions of taxes. Given the possibility of using tax policy to induce more sustainable behaviors, it is essential that the interpretation of tax rules is in line with the objectives of sustainable development. From this scenario, the article discusses both the issue of the deductibility of expenses with reverse logistics for IRPJ and CSLL purposes and the issue of crediting PIS and Cofins on said expenses.

Keywords: Extra-fiscality. Sustainability. Deductibility of reverse logistics expenses. Inputs.

1 INTRODUÇÃO

Ainda que os tributos tenham como função primordial a arrecadação de recursos públicos para os entes estatais, não é de hoje que eles são utilizados com outras finalidades, as ditas “funções extrafiscais”, por meio das quais os tributos podem ser usados para que determinados comportamentos dos agentes econômicos sejam estimulados ou desestimulados.

Nas últimas décadas tem ganhado relevância a discussão sobre o meio ambiente, de modo que não se basta buscar o mero crescimento econômico de um país a qualquer custo, mas sim buscar um modelo de desenvolvimento econômico que seja sustentável e permita que a maior parte da população possa usufruir desse desenvolvimento.

Dessa forma, acaba sendo natural o encontro entre a extrafiscalidade e a sustentabilidade, na medida em que o desenvolvimento sustentável pode ser buscado com auxílio de instrumentos fiscais, tais quais por meio da tributação mais gravosa de uma atividade poluente que gera uma série de externalidades negativas ou por meio da tributação mais benévola de uma atividade que propicia um modelo de negócios de maior sustentabilidade ambiental.

O presente artigo tem por objetivo demonstrar a importância da função extrafiscal dos tributos, por meio da qual eles podem ser ferramentas para indução de determinados comportamentos, ao mesmo tempo que se discute o

despertar de uma consciência ecológica nos indivíduos ao longo das últimas décadas, assim como uma face de tal consciência foi positivada com a edição da lei da política nacional de resíduos sólidos, que traz uma série de conceitos fundamentais para que o desenvolvimento sustentável possa efetivamente ser aplicado e não seja mera retórica, sobretudo, com olhos na questão dos gastos com logística reversa envolvendo plásticos.

Por fim, considerando que tais gastos são obrigatórios e gastos ambientais como um todo devem ser estimulados, adentramos na questão da dedutibilidade de tais gastos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, bem como na questão do creditamento de créditos de PIS e Cofins sobre tais gastos.

2 A FUNÇÃO EXTRAFISCAL DOS TRIBUTOS

O tributo pode ser utilizado com diferentes funções pelos entes estatais. A função principal do tributo é a denominada “função arrecadadora”, pela qual o tributo é fonte de recursos para o financiamento das atividades estatais.

Dessa forma, considerando que os entes estatais necessitam de recursos para que possam realizar suas atividades, a principal forma de obtenção de tais recursos se dá com a instituição e arrecadação de tributos¹.

Todavia, os tributos também podem ser utilizados para outras funções que vão além da arrecadação, ou seja, os tributos são também usados com vistas à indução de determinados comportamentos pelos agentes econômicos. Nessa linha, o tributo possui uma função indutora, pela qual ele é utilizado para estimular ou desestimular comportamentos².

Assim, o tributo pode ser utilizado com a finalidade de produzir efeitos distributivos na economia. Isso acontece quando o tributo é instituído com o objetivo de redistribuição de renda ou de redução das desigualdades regionais. A título de ilustração, muitas vezes o legislador tributário se utiliza de alíquotas progressivas visando a uma melhor redistribuição de renda, assim como institui incentivos fiscais com a finalidade de desenvolvimento de uma determinada região geográfica³.

1. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 45-46.

2. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 45-46.

3. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 45-46.

Ainda sob a ótica da função indutora do tributo, este pode ser utilizado com uma finalidade alocativa, isto é, com a indução a determinados comportamentos nas decisões relativas à alocação de recursos, de modo que a incidência tributária se torna fator relevante a ser levado em consideração no processo de tomada de decisões pelos agentes econômicos⁴.

Por fim, o tributo pode ser utilizado com a finalidade de produzir efeitos estabilizadores na economia, tal qual quando uma política fiscal é elaborada com vistas à manutenção do nível do emprego, equilíbrio na balança de pagamentos ou até para fins de estabilidade no nível geral de preços⁵.

Como se observa, os tributos possuem efeitos significativos nas decisões dos agentes econômicos, servindo como uma variável a incentivar ou desincentivar uma tomada de decisões.

O uso dos instrumentos fiscais para outros objetivos que não fossem meramente arrecadatários representou um grande avanço na atuação do Estado na economia.

Walter Barbosa Corrêa menciona que o efeito intervencionista dos tributos não passou despercebido pelos povos antigos que já se utilizavam de tributos com fins regulatórios⁶.

De igual modo, Luís Eduardo Schoueri aponta que a utilização de normas tributárias como ferramenta de indução a determinados comportamentos não é nova, havendo exemplos de utilização de tributos para outras finalidades que não sejam arrecadatórias desde os tempos do Império Romano⁷.

Em que pese a utilização ao longo da história de diversos casos de tributação com finalidade indutora, merece ser destacada a contribuição sobre o tema de Adolf Wagner, pensador alemão que sustentava a substituição da política tributária meramente arrecadatória por uma política tributária social-política, ressaltando a importância política dos tributos⁸.

4. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 45-46.

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 45-46.

6. CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 9.

7. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e interpretação econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 109-116.

8. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e interpretação econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 109-116.

Walter Barbosa Corrêa assevera que a teoria clássica das finanças públicas, que foi desenvolvida até o início da Segunda Guerra Mundial, se fundamentava ainda em uma concepção liberal-econômica, de forma que se volta apenas para a função arrecadadora dos tributos⁹, embora Gerson Augusto da Silva assinale que os fins econômicos e sociais dos tributos assumiram grande importância já a partir da Primeira Guerra Mundial¹⁰, assim como Paulo de Pitta e Cunha¹¹.

Ao citar Maurice Duverger, Walter Barbosa Corrêa pondera que os financistas clássicos sequer mencionavam o princípio da neutralidade tributária, uma vez que ele seria desnecessário diante da evidência de que o imposto deveria ser neutro¹².

No período posterior à Segunda Guerra Mundial e de reconstrução da economia europeia, também foram intensos os debates acerca da ideia de que o imposto não é somente o instrumento mais importante de obtenção de recursos dos entes estatais, mas também instrumento da política econômica e social e demográfica, sobretudo, de países que precisavam se reerguer sob todos esses aspectos¹³.

José Souto Maior Borges chega a mencionar que se extingue o tempo das finanças públicas “neutras”, que são sucedidas pelas finanças públicas “ativas”, ou seja, a atividade financeira deixa de ser um mero instrumento para obtenção de receitas públicas, e passa a ser também uma forma de o Estado provocar modificações deliberadas nas estruturas sociais¹⁴.

O uso das finanças públicas como instrumento de política econômica decorre da constatação das relações recíprocas entre os fenômenos econômico e financeiro, que sofrem influências um do outro¹⁵.

9. CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 39-53.

10. SILVA, Gerson Augusto da. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1948. p. 105-106.

11. CUNHA, Paulo de Pitta e. *Introdução à política financeira*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 1971. p. 25-30.

12. CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 39-53.

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e interpretação econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 109-116.

14. BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 47.

15. BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 48.

Tal alteração de enfoque das finanças públicas não passou despercebida por Paulo de Pitta e Cunha, para o qual a abordagem clássica das finanças públicas se pautava em um Estado Liberal que buscava satisfazer as suas necessidades financeiras e em que as finanças públicas seriam quase autônomas em relação à economia¹⁶.

Por outro lado, a abordagem contemporânea das finanças públicas, que surge já ao final da Primeira Guerra Mundial, pressupõe um maior intervencionismo do Estado na economia, que se reflete no uso da tributação extrafiscal para que sejam alcançadas finalidades específicas, de forma que as finanças estatais se integram na economia global¹⁷.

Somente com a alteração do papel do Estado após as grandes guerras e o aumento da intervenção do Estado na economia é que os financistas públicos passam a estudar com mais afinco a função extrafiscal dos tributos¹⁸.

Walter Barbosa Corrêa define a extrafiscalidade como o “fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público”¹⁹.

Geraldo Vidigal chega a afirmar que a distinção entre “fiscalidade” e “extrafiscalidade” tornou-se obsoleta com a alteração do papel do Estado, que passa a ser visto como entidade produtiva, responsável por atender as necessidades sociais de integração e redistribuição, de modo que todos os gastos estatais devem ser incorridos com vistas ao desenvolvimento social e produtivo, buscando igualar os custos e benefícios sociais marginais²⁰.

A tributação deixa ser ferramenta técnica para obtenção de recursos estatais para se tornar meio de ação política com fins econômicos, sendo que o imposto

16. CUNHA, Paulo de Pitta e. *Introdução à política financeira*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1971. p. 25-30.

17. CUNHA, Paulo de Pitta e. *Introdução à política financeira*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1971. p. 25-30.

18. CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 39-53.

19. CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964. p. 54.

20. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 39-40.

de renda pode ser usado para uma melhor alocação dos recursos produtivos, para a formação de capital e para controle da inflação²¹.

Liam Murphy e Thomas Nagel asseveram que os tributos não são um mero pagamento pelos serviços governamentais, mas também são um dos mais relevantes instrumentos de política econômica²².

Em sentido semelhante, Raimundo Bezerra Falcão assinala que a tributação extrafiscal se encontra no âmbito do intervencionismo do Estado, sendo fator relevante de mudança social²³.

Também nessa linha, Ives Gandra da Silva Martins destaca que a extrafiscalidade pode ser usada como instrumento de desenvolvimento nacional²⁴.

Para o referido autor, a extrafiscalidade pode ser entendida como mecanismo disciplinador da macroeconomia, podendo ensejar a ausência de imposição tributária²⁵.

Assim, desonerações propiciadas pela extrafiscalidade teriam por objetivo metas superiores da política econômica, mais abrangentes do que soluções de equilíbrio orçamentário²⁶.

Luiz Alberto Gurgel de Faria cita que a intervenção por indução na área fiscal pode se dar por meio de imunidades, isenções, reduções de alíquota ou base de cálculo e incentivos fiscais cujos efeitos sejam de diminuição do montante do tributo a ser pago²⁷.

André Elali pontua que incentivos fiscais são meios hábeis para a indução econômica a comportamentos específicos. Dentre as medidas fiscais e não fiscais de fomento às decisões dos agentes econômicos, destacam-se: (i) subvenções diretas; (ii) subsídios; (iii) incentivos fiscais; (iv) incentivos financeiros e creditícios; (v) empréstimos bonificados; (vi) garantias; e (vii) incentivos tributários,

21. REIG, Enrique J. *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna, 1979. p. 26.

22. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 5.

23. FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 47.

24. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial*. Belém: Cejup, 1986. p. 137-139.

25. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial*. Belém: Cejup, 1986. p. 137-139.

26. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial*. Belém: Cejup, 1986. p. 137-139.

27. FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio de redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 73-77.

que podem incluir imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação²⁸.

Ante o exposto, nota-se que os tributos podem possuir um papel bastante relevante no incentivo ou desincentivo de condutas, sendo um instrumento de política econômica.

3 DO DESPERTAR DE UMA CONSCIÊNCIA ECOLÓGICA À OBRIGATORIEDADE DA LOGÍSTICA REVERSA NAS OPERAÇÕES COM PLÁSTICOS

Entre os dias 5 e 16 de junho de 1972, foi realizada a Conferência de Estocolmo ou Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano. Tal evento representou um marco na questão ecológica, ao ser o primeiro evento organizado pela Organização das Nações Unidas (ONU) para discussão de questões ambientais de maneira global.

Até o início da década de 1970 era muito significativo o debate na economia sobre o crescimento econômico, mas tal objetivo era buscado sem que houvesse uma maior preocupação com o meio ambiente.

Ao discorrer sobre o contexto dessa época, Fábio Nusdeo assinala que o conceito até então dominante de desenvolvimento econômico era o de mero crescimento econômico do Produto Interno Bruto (PIB) de um país²⁹.

Ainda que o crescimento econômico possa ser uma das medidas do desenvolvimento, muito mais importante é a melhoria da qualidade de vida que ele proporciona.

Nessa linha, Fábio Nusdeo ponderava que o fator de produção “natureza” caiu para um segundo plano nos modelos desenvolvimentistas surgidos após a Segunda Guerra Mundial, que focavam, sobretudo nos fatores de produção “capital” e “trabalho”³⁰.

Todavia, a preocupação com o meio ambiente ganha outro patamar com a já referida Conferência de Estocolmo ou Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, de modo que não bastaria aos países buscar o crescimento econômico, mas sim o desenvolvimento econômico, que deve ser

28. ELALI, André. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 114.

29. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 4-8.

30. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 4-8.

sustentável, na medida em que ele não se baseie tão somente em um ciclo econômico causado por um fator exógeno, tal como os ciclos econômicos coloniais do Brasil³¹.

A sustentabilidade se relaciona, portanto, com a continuidade daquele desenvolvimento. Fábio Nusdeo destaca que os economistas passaram a se preocupar não só com as causas determinantes para o desenvolvimento, mas também com o problema qualitativo dos resultados, isto é, partia-se da ideia de que o mero crescimento econômico traria consigo a elevação do nível de bem-estar e das satisfações individuais e coletivas³².

Por sua vez, ao caracterizar o desenvolvimento econômico como um processo autossustentado que gera disponibilidade de bens e serviços passíveis de uso por uma determinada sociedade a crescer a taxas maiores do que sua expansão demográfica, Fábio Nusdeo chega à conclusão de que o desenvolvimento se refere à disponibilidade líquida de bens e serviços³³.

Ocorre que se somente alguns bens estão em expansão e outros estão se deteriorando ou desaparecendo, não há aumento da disponibilidade líquida de bens e serviços, isto é, pode ser que nem esteja ocorrendo desenvolvimento³⁴.

Um dos grandes problemas relacionados à preservação do meio ambiente diz respeito à sua mensuração, de modo que é altamente subjetiva a quantificação do valor dos serviços ambientais, assim como dos custos associados à sua deterioração³⁵.

Diante do potencial dilema entre desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente, Fábio Nusdeo propõe que os custos sociais da deterioração ambiental sejam integrados ao circuito econômico, de modo que o processo de desenvolvimento seja orientado de forma que cause o menor dano possível ao meio ambiente, bem como os poluidores sejam responsabilizados pelos danos causados³⁶.

Ainda no que diz respeito à questão da sustentabilidade e o meio ambiente, merece ser citado o paradigmático Relatório Brundtland, de 1987.

31. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 4-8.

32. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 4-8.

33. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 139-144.

34. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 139-144.

35. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 139-144.

36. NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 139-144.

Na primeira metade da década de 1980, a ONU constituiu uma “Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento”, chefiada pela então primeira-ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland com o objetivo de avaliar os desafios do desenvolvimento sustentável³⁷.

O resultado dos trabalhos de tal comissão foi a emissão do relatório “Nosso Futuro Comum”, também conhecido como Relatório Brundtland, que definiu como desenvolvimento sustentável “aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas necessidades”³⁸.

No que tange especificamente às políticas envolvendo a utilização de plástico, merece destaque a edição da Lei n. 12.305/2010, que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos.

A referida lei trouxe ainda diretrizes relativas à gestão integrada e ao gerenciamento de resíduos sólidos, incluídos os perigosos, às responsabilidades dos geradores e do poder público e aos instrumentos econômicos aplicáveis.

Dentre as definições trazidas na Lei n. 12.305/2010, há o conceito de resíduos sólidos como qualquer “material, substância, objeto ou bem descartado resultante de atividades humanas em sociedade, a cuja destinação final se procede, se propõe proceder ou se está obrigado a proceder, nos estados sólido ou semissólido, bem como gases contidos em recipientes e líquidos cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgotos ou em corpos d’água, ou exijam para isso soluções técnica ou economicamente inviáveis em face da melhor tecnologia disponível”.

O plástico se enquadra dentro do conceito de resíduo sólido, sendo importante material utilizado para embalagem e armazenamento de produtos que são produzidos e comercializados em massa.

Tendo em vista a grande utilização dos plásticos, surge o conceito de “gestão integrada de resíduos sólidos”, que é o conjunto de ações voltadas para a busca de soluções para os resíduos sólidos, de forma a considerar as dimensões política, econômica, ambiental, cultural e social, com controle social e sob a premissa do desenvolvimento sustentável.

37. WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT. *Nosso futuro comum*. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

38. WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT. *Nosso futuro comum*. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

Assim, a gestão integrada dos resíduos sólidos é pressuposto para o desenvolvimento sustentável.

Como parte dessa gestão integrada, tornam-se relevantes a realização de coleta seletiva dos resíduos sólidos e a reciclagem de tais resíduos.

A coleta seletiva é entendida como a coleta de resíduos sólidos previamente segregados conforme sua constituição ou composição, nos termos da Lei n. 12.305/2010.

Por sua vez, a reciclagem é entendida como o processo de transformação dos resíduos sólidos, que envolve a alteração de suas propriedades físicas, físico-químicas ou biológicas, com vistas à transformação em insumos ou novos produtos.

E como passo fundamental para uma reciclagem mais eficiente dos resíduos sólidos, surge o conceito de logística reversa, que é entendida como um instrumento de desenvolvimento econômico e social caracterizado por um conjunto de ações, procedimentos e meios destinados a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos sólidos ao setor empresarial, para reaproveitamento, em seu ciclo ou em outros ciclos produtivos, ou outra destinação final ambientalmente adequada.

Nessa linha, o art. 33 da Lei n. 12.305/2010 determina que “são obrigados a estruturar e implementar sistemas de logística reversa, mediante retorno dos produtos após o uso pelo consumidor, de forma independente do serviço público de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos, os fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes de”: (i) agrotóxicos, seus resíduos e embalagens, assim como outros produtos cuja embalagem, após o uso, constitua resíduo perigoso; (ii) pilhas e baterias; (iii) pneus; (iv) óleos lubrificantes, seus resíduos e embalagens; (v) lâmpadas fluorescentes, de vapor de sódio e mercúrio e de luz mista; e (vi) produtos eletroeletrônicos e seus componentes.

Vale destacar que o § 1º do art. 33 da Lei n. 12.305/2010 estende a obrigatoriedade de implantação de sistemas de logística reversa para produtos comercializados em embalagens plásticas, metálicas ou de vidro, e aos demais produtos e embalagens, considerando, prioritariamente, o grau e a extensão do impacto à saúde pública e ao meio ambiente dos resíduos gerados.

Como se observa, a comercialização de produtos em embalagens plásticas se enquadra dentre aquelas que estão sujeitas à implantação de sistema de logística reversa.

4 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DOS GASTOS COM LOGÍSTICA REVERSA

Diante do cenário em que a proteção do meio ambiente deve ser almejada e os tributos podem ser utilizados para alcançar outras finalidades além da arrecadatória, torna-se natural que os tributos possam servir como um instrumento para estimular comportamentos dos agentes econômicos que estejam relacionados com desenvolvimento sustentável ou desestimular comportamentos que não estejam relacionados com desenvolvimento sustentável.

Assim, o legislador tributário poderia estabelecer disposições legais expresas incentivando a prática da logística reversa, por exemplo, por meio de reduções de carga tributária para quem efetivamente realizar tal prática.

Todavia, diante da inexistência de disposições específicas sobre o tema, cabe aos intérpretes da legislação tributária conferir uma interpretação que se coadune com os objetivos da proteção do meio ambiente no que tange aos dispositivos normativos atualmente vigentes e que se relacionem com os gastos com logística reversa.

4.1 Da dedutibilidade dos gastos com logística reversa para fins de IRPJ e CSLL

Diante da inexistência de dispositivo normativo específico tratando da dedutibilidade ou indedutibilidade dos gastos com logística reversa para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), torna-se necessário que a análise de dedutibilidade de tais gastos se dê pela chamada “regra geral de dedutibilidade das despesas”.

O art. 47 da Lei n. 4.506/1964 estabelece uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente³⁹.

39. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 827-910.

Segundo Luís Eduardo Schoueri, os critérios presentes no art. 47 da Lei n. 4.506/1964 decorrem da própria noção de renda líquida⁴⁰.

Ao comentar o então vigente art. 299 do RIR/1999, dispositivo normativo lastreado no art. 47 da Lei n. 4.506/1964, Noé Winkler acentuava a grande subjetividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexistente, ainda que a título exemplificativo, uma lista das despesas desnecessárias⁴¹.

Mas, afinal, o que vem a ser uma despesa necessária para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ?

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que podem variar de indivíduo para indivíduo⁴².

Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha⁴³.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, contudo esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas sim no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais⁴⁴.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou que não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica e às suas atividades empresariais⁴⁵.

40. SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 19-31.

41. WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 430.

42. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *RT Informa*, n. 241/242, p. 1-2, 1980.

43. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *RT Informa*, n. 241/242, p. 1-2, 1980.

44. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *RT Informa*, n. 241/242, p. 1-2, 1980.

45. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dedutibilidade de despesas (o que é despesa necessária?). In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 463-465.

Ricardo Mariz de Oliveira aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas com uma necessidade de manutenção da fonte produtora⁴⁶.

Sobre a manutenção da fonte produtora, Kevin Holmes destaca que a doutrina de manutenção da fonte produtora tem origem na doutrina de Friedrich Benedict Wilhelm von Hermann, que escreveu sobre o tema ainda no século XIX⁴⁷.

Para o referido autor, renda seria a parcela dos rendimentos obtidos que são passíveis de serem consumidos por um indivíduo sem que haja prejuízo ao seu capital⁴⁸.

Na mesma linha, Heleno Torres assevera que somente pode haver produção de renda quando preservada a manutenção do capital original, daí a imprescindibilidade de dedução das despesas incorridas⁴⁹.

Assim, segundo o referido autor as autoridades tributárias somente podem glosar despesas suportadas por documentação hábil e corretamente escriturada se houver a comprovação de forma contundente dos seguintes aspectos: (i) desnecessidade da despesa; (ii) ausência de correlação com a fonte produtora de rendimentos; e (iii) ausência de causa jurídica dos contratos geradores⁵⁰.

Ademais, em sentido semelhante ao de Ricardo Mariz de Oliveira, Heleno Torres afirma que somente se configura despesa não necessária aquela que envolva liberalidade no sentido objetivo legal, ou seja, ato de favor, estranho aos fins e estatutos sociais, ficando para além dos poderes conferidos à administração da empresa⁵¹.

46. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dedutibilidade de despesas (o que é despesa necessária?). In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 463-465.

47. HOLMES, Kevin. *The concept of income*. Amsterdam: IBFD, 2000. p. 86.

48. HOLMES, Kevin. *The concept of income*. Amsterdam: IBFD, 2000. p. 86.

49. TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 477-497.

50. TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 477-497.

51. TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 477-497.

Considerando que são indedutíveis as despesas estranhas aos objetivos da entidade, Edmar Andrade menciona quais são os interesses que giram em torno da atividade empresarial e que justificariam a dedutibilidade de despesas: (i) a manutenção da empresa como tal e agregação de valor a si própria de modo contínuo e crescente; e (ii) o cumprimento do desiderato, que é obter resultados que possam ser repartidos entre os sócios ou acionistas⁵².

Como se observa, são interesses amplos e somente não se enquadram neles os gastos que são suportados pela empresa e que são estranhos ao interesse desta, tais como gastos pessoais dos sócios e administradores cujo ônus foi suportado pela empresa.

No caso específico das despesas com logística reversa, vale notar que elas são obrigatórias nos termos da Lei n. 12.305/2010, de modo que a sua compulsoriedade já facilita a argumentação de que elas são dedutíveis.

Todavia, ainda que não houvesse disposição regulatória específica determinando tal obrigatoriedade, entendo que não há como afastar que tais gastos não estão abrangidos nos negócios da entidade, de modo que são despesas operacionais e que nunca se enquadrariam como estranhas às atividades da empresa.

Aliás, nessa linha, cumpre citar os terríveis acidentes ambientais ocorridos no interior do Estado de Minas Gerais ao longo dos últimos dez anos e até a recente tragédia ocorrida no Estado do Rio Grande do Sul, de forma que não há como continuar se apegando ao critério da obrigatoriedade de uma despesa para que ela seja considerada dedutível. Gastos com prevenção de desastres ambientais devem ser sempre incentivados e uma das formas de garantir tal incentivo é conferir a dedutibilidade a tais gastos.

4.2 Do enquadramento dos gastos com logística reversa como insumos para fins de PIS e Cofins

A instituição da não cumulatividade do PIS e da Cofins foi possibilitada a partir da promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, que inseriu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal.

52. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 496.

Segundo o § 12 do art. 195 da Constituição Federal, “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”.

Ricardo Mariz de Oliveira⁵³ afirma que o perfil constitucional do PIS e da Cofins é independente da cumulatividade ou não cumulatividade, isto é, a Constituição Federal não exige que tais contribuições sejam não cumulativas, ao contrário do que dispõe para o IPI⁵⁴ e o ICMS⁵⁵.

Dessa forma, a não cumulatividade do PIS e da Cofins irá depender da atuação do legislador ordinário, que poderá definir os setores da atividade econômica para os quais será aplicável a não cumulatividade.

Com fundamento no § 12 do art. 195 da Constituição Federal, o regime não cumulativo foi introduzido para o PIS pela Medida Provisória n. 66/2002, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002. No tocante à Cofins, o regime não cumulativo foi introduzido pela Medida Provisória n. 135/2003, que foi convertida na Lei n. 10.833/2003.

É interessante notar que nas exposições de motivos das referidas medidas provisórias, restavam claros os objetivos de correção de distorções decorrentes da cobrança cumulativa de tais tributos, como a indução a uma verticalização das empresas⁵⁶.

53. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 21-22.

54. Constituição Federal: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...] IV – produtos industrializados;
[...] § 3º – O imposto previsto no inciso IV:
[...] II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

55. Constituição Federal: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
[...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]”.

56. MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. *Não cumulatividade do PIS e da Cofins*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 104.

Todavia, infelizmente, houve significativo aumento das alíquotas de PIS e Cofins aplicáveis para o regime não cumulativo. Assim, as alíquotas de PIS e Cofins, que eram de 0,65% e 3,00% no regime cumulativo, passaram a ser de 1,65% e 7,6% no regime não cumulativo⁵⁷.

Luís Eduardo Schoueri e Matheus Alcantara Viana assinalam que o aumento da alíquota do PIS até poderia ser considerado plausível, já que o governo federal poderia não conhecer o efeito da nova medida, no entanto, quando da edição do regime não cumulativo da Cofins, o governo federal já sabia do aumento da arrecadação em comparação com o que era arrecadado com o regime cumulativo⁵⁸.

As hipóteses de tomada de créditos de PIS e Cofins estão previstas no art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003. Dentre as principais possibilidades de créditos, podemos destacar que poderão ser descontados créditos com relação a: (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (iii) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (iv) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; entre outros.

Muitas das discussões a respeito do alcance da não cumulatividade do PIS e da Cofins estão centradas no conceito de insumo, já que é possível a tomada de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Ocorre que, ao tratar do tema, a Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004, nas quais o conceito de insumo foi restringido para que somente o crédito físico aplicado na não cumulatividade do IPI fosse também aplicável para PIS e Cofins.

57. SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 409.

58. SCHOUERI, Luís Eduardo, VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 409.

Gilberto de Castro Moreira Jr. e Mariana Nunes Costa assinalam que as Instruções Normativas n. 247/2002 e 404/2004 utilizaram-se da definição de insumo da legislação do IPI para estabelecerem a definição de insumo para PIS e Cofins. Essa utilização foi indevida já que não há qualquer menção ao IPI na legislação do PIS e da Cofins⁵⁹.

Luís Eduardo Schoueri e Matheus Vianna destacam que a Instrução Normativa n. 404/2004 utiliza os termos “aplicados ou consumidos” para definir quais são os insumos passíveis de gerar créditos de PIS e Cofins na prestação de serviços, com o intuito de restringir o conceito de insumos, admitindo que somente os bens que tenham contato físico com o serviço prestado gerariam direito de creditamento⁶⁰.

Considerando que a materialidade do PIS e da Cofins está no auferimento de receitas, o conceito de insumo deve ser interpretado de forma a abranger todo gasto incorrido que contribuiu para a apropriação de receitas.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), merece destaque o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, pelo qual a Primeira Seção decidiu que o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS 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.

Para tanto, o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: (i) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; e (ii) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por sua vez, o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do

59. MOREIRA JR., Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 234-235.

60. SCHOUERI, Luís Eduardo, VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011. p. 409.

serviço, integre o processo de produção”, seja: (i) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; e (ii) “por imposição legal”.

Considerando que a Lei n. 12.305/2010 traz dispositivo legal sobre a obrigatoriedade dos gastos com logística reversa, nota-se que o critério da relevância foi preenchido por imposição legal, no entanto, pode haver dúvidas acerca do preenchimento do critério da essencialidade.

A Receita Federal do Brasil já manifestou entendimento bastante restritivo com relação ao conceito de insumos no que tange aos gastos com logística reversa no âmbito da Solução de Consulta Cosit 215/2021.

No referido caso, entendeu-se que o dispêndio relativo à estruturação e à implementação de sistemas de logística reversa por fabricantes e importadores de lâmpadas fluorescentes, de vapor de sódio e mercúrio e de luz mista e seus componentes, embora advenha de uma imposição legal, não é inerente ao processo de produção dos bens, sendo assumido com o intuito de garantir a destinação final ambientalmente adequada dos produtos já consumidos e que estão no fim da sua vida útil.

Dessa forma, entendeu-se que tais gastos não seriam essenciais naquele processo produtivo, de modo que a Receita Federal do Brasil não permitiu o creditamento de PIS e Cofins sobre tais valores.

Tal posicionamento me parece bastante equivocado, uma vez que a proteção ao meio ambiente está prevista na Constituição Federal, devendo ser levada em consideração.

No julgamento do Recurso Extraordinário 607.109, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que as interpretações restritivas no que tange ao creditamento de PIS e Cofins sobre os gastos com meio ambiente acabam por gerar um tratamento tributário prejudicial às cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis, desincentivando a manutenção de linhas de produção assentadas em tecnologias limpas e no reaproveitamento de materiais recicláveis.

Em outras palavras, a tributação não pode ser um obstáculo para a implantação das políticas ambientais, de modo que a interpretação mais adequada a ser dada à não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser aquela que se coaduna com a proteção ambiental.

5 CONCLUSÕES

Ao longo deste texto, foi possível observar que os tributos podem ter uma importância adicional além de sua tradicional função arrecadatória, afinal eles podem ser usados como meios de indução de determinados comportamentos.

E dentre tais comportamentos a serem almejados pelo legislador tributário podem estar os comportamentos relacionados com a proteção ambiental.

Nota-se que a consciência ecológica vem sendo alcançada cada vez por mais indivíduos ao longo das últimas décadas e esse é um trabalho resultante de educação e da divulgação de informações sobre o tema.

Todavia, para que tal consciência ecológica ganhasse outras proporções, foi fundamental a edição de leis como a de política nacional de resíduos sólidos, que estabeleceu a necessidade de uma gestão integrada de tais resíduos com vistas ao desenvolvimento sustentável.

Questões como coleta seletiva, reciclagem e logística reversa passaram a estar na agenda de indústrias que trabalham em segmentos específicos, tais como plásticos.

Por mais que haja disposições regulatórias específicas tratando de tal tema, torna-se fundamental que a política fiscal se coadune com tais objetivos de proteção ao meio ambiente, sob pena de criação de um desestímulo no âmbito tributário para a realização de logística reversa, por exemplo.

Diante dos altos gastos de tais modalidades de operação, torna-se fundamental que as normas tributárias sejam coerentes com tais objetivos de desenvolvimento sustentável.

Tendo em vista que não há normas expressas tratando da dedutibilidade das despesas com logística reversa ou da possibilidade de creditamento de PIS e Cofins sobre tais gastos, torna-se fundamental que a interpretação jurídica a ser dada sobre tais pontos seja coerente com os objetivos constitucionais de proteção ao meio ambiente.

Assim, as despesas com logística reversa devem ser interpretadas como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, à luz das regras gerais de dedutibilidade de despesas, uma vez que, além de serem obrigatórias, são totalmente relacionadas com as atividades da empresa.

O mesmo vale para fins de creditamento de PIS e Cofins sobre tais gastos, visto que eles são relevantes na medida em que são gastos obrigatórios por lei,

mas, além disso, são essenciais tendo em vista que a interpretação a ser dada deve ser coerente com os objetivos constitucionais de proteção ambiental.

E, para aqueles que insistem em ter uma visão restritiva com relação à dedutibilidade ou creditamento de tais gastos, é importante ressaltar os exemplos das tragédias ambientais de mineração ocorridas no Estado de Minas Gerais ou a recente tragédia ocorrida no Estado do Rio Grande do Sul para que possamos vislumbrar a importância de qualquer interpretação jurídica que se coadune com os objetivos de proteção ambiental.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964.

CUNHA, Paulo de Pitta e. *Introdução à política financeira*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1971.

ELALI, André. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio de redução das desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HOLMES, Kevin. *The concept of income*. Amsterdam: IBFD, 2000.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. *Não cumulatividade do PIS e da Cofins*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e empresarial*. Belém: Cejup, 1986.

MOREIRA JR., Gilberto de Castro; COSTA, Mariana Nunes. O conceito de insumos para fins de PIS e COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NUSDEO, Fábio. *Desenvolvimento e ecologia*. São Paulo: Saraiva, 1975.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dedutibilidade de despesas (o que é despesa necessária?). In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *RT Informa*, n. 241/242, 1980.

REIG, Enrique J. *Impuesto a las ganancias*. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna, 1979.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e interpretação econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo “insumos” na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR., Gilberto de Castro (coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP Editora, 2011.

SILVA, Gerson Augusto da. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1948.

TORRES, Heleno Taveira. Tributação da renda e causa jurídica na dedutibilidade de despesas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *100 anos do imposto sobre a renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP Editora, 2022.

VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

WINKLER, Noé. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT. *Nosso futuro comum*. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

