



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

SRRF08/Disit

Fls. 2

Solução de Consulta nº 124 - SRRF08/Disit

Data 27 de maio de 2013

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

QUEBRAS E PERDAS DE ESTOQUE. DEDUTIBILIDADE. a) Na hipótese de destruição e descarte de produtos nos estabelecimentos de clientes, sempre que não restar caracterizada a re-incorporação prévia das mercadorias assim destruídas e descartadas ao patrimônio da fabricante (ou vendedora), inaplicável a dedutibilidade prevista no art. 291 do RIR/99. Assim, após recebimento das mercadorias pelo cliente, a aplicabilidade do dispositivo se circunscreve às mercadorias que sejam efetivamente devolvidas ao estoque da fabricante (ou vendedora), mesmo na hipótese de existência de cláusula contratual que obrigue a reposição das referidas quebras e perdas por novas mercadorias.

b) Permite-se a dedutibilidade, como custo, das quebras e perdas de mercadorias que efetivamente componham o estoque da pessoa jurídica, desde que: a) nos casos de quebra ou perda por fabricação, manuseio e transporte, estas sejam razoáveis, a partir de suporte fático-probatório específico; ou b) nos casos de deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, haja o respectivo laudo exigido na forma das hipóteses elencadas nas alíneas "a" a "c" do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99)

Dispositivos Legais: Art. 291 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99).

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta formulada com fulcro nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com as modificações introduzidas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e obediente aos requisitos formais ditados pelo art. 3º da IN RFB nº 740, de 02 de maio de 2007.

2. A empresa consulente é pessoa jurídica sediada na cidade *****, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, dedicando-se, dentre outras atividades, à fabricação, importação, exportação, compra e venda de produtos *****. Relata que, em função do ramo que atua, incorre regularmente em quebras e perdas de estoque por conta da vulnerabilidade de seus produtos.

3. Cita o regramento tributário estabelecido pelo art. 291 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), transcrito na íntegra pela Consulente, expressando seu entendimento no sentido de que as perdas e quebras enquadradas no inciso I daquele dispositivo, quer seja na fabricação, no transporte ou no manuseio de seus produtos, não carecem de comprovação, ao contrário das perdas por deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguro, as quais, na forma do inciso II do mesmo artigo, requereriam comprovação, segundo a natureza da perda.

4. Relata possuir dúvida se as perdas por ela incorridas se enquadram no inciso I do referido dispositivo para fins de dedutibilidade dos custos e despesas incorridos com as referidas perdas, as quais são categorizadas em duas situações distintas, a saber:

4.1) Produtos impróprios para comercialização

4.1.1) Refere-se aqui à ocorrência de quebras e perdas constatadas em momento anterior a entrega de produtos a seus clientes. Relata, inicialmente a propósito, que a distribuição de seus produtos é realizada por pessoa jurídica distinta, em todo o território nacional, a qual, nesta hipótese, antes de efetuar o envio dos produtos aos clientes, os analisa, providenciando a imediata devolução de lotes danificados à Consulente.

4.1.2) Posteriormente, uma vez recebida a mercadoria objeto de devolução, a Consulente efetua a triagem da mesma, selecionando os itens considerados impróprios para a venda e destruindo-os, sendo os mesmos baixados do estoque da empresa, através de débito às seguintes contas de resultado: ***** (Matéria-Prima Avariada), ***** (Material de Embalagem Obsoleto) e ***** (Perda de Produtos Incinerados).

4.1.3) Finalmente, ressalta a pequena representatividade frente à receita bruta da Consulente (percentual mínimo) dos montantes assim contabilizados em tais rubricas como perda, bem como sua total razoabilidade em relação a seu ramo de atividade, enquadrando-se assim, no entendimento da Consulente como dedutíveis.

4.1.4) Relata, todavia, que, ainda assim, referidos montantes com perdas e quebras vêm, conservadoramente, sendo adicionados para fins de apuração tanto do Lucro Real como da base de cálculo da CSLL, na forma de cópia de LALUR anexada à consulta.

4.2) Produtos descartados pelos clientes

4.2.1) Refere-se aqui à ocorrência de quebras e perdas constatada em momento posterior à entrega de produtos a seus clientes, já nos estabelecimentos dos mesmos, em decorrência de seu manuseio. Relata existir cláusula comum nos contratos entre

fornecedores de produtos alimentícios e seus clientes, obrigando o fornecedor à substituição dos produtos com prazo de validade vencido, bem como aqueles que se tornam imprestáveis para comercialização, na forma de contratos anexos exemplificativos.

4.2.2) Aqui, uma vez comunicada a avaria pelo cliente à Consulente, é enviado representante de vendas da mesma Consulente ao cliente, a fim de que este verifique se a avaria é procedente, de acordo com o sistema de controle de qualidade e normas de segurança e higiene adotadas e, posteriormente, uma vez constatada a avaria, a Gerência de Vendas aprove o descarte dos produtos, dado que se torna inviável, na grande maioria das vezes, a devolução física do referido produto, dado seu alto custo de transporte. Ainda, relata que o descarte dos referidos produtos é também verificado através da presença de um representante da Consulente.

4.2.3) Informa que tais descartes são controlados através de notas específicas para este fim, também sendo contabilizados em conta de resultado (mais especificamente, de custo, conta *****, rubrica "Produto Acabado Avariado N2").

4.2.4) Também aqui ressalta a imaterialidade dos montantes assim contabilizados como quebras e perdas na rubrica de "Produto Acabado Avariado N2" em relação à receita bruta, relatando que, ainda assim, referidos montantes vêm, conservadoramente, sendo adicionados para fins de apuração tanto do Lucro Real como da base de cálculo da CSLL, por não estar convicta acerca da correta interpretação da legislação tributária a ser aplicada ao caso.

5. Finalmente, colaciona precedente jurisprudencial favorável, oriundo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que julgou a improcedência da glosa de custos ou despesas operacionais, decorrentes da destruição de mercadorias de concorrente direto da Consulente no mercado.

6. Assim é que a consulente consulta a esta SRRF08/Disit se, em ambas as situações apresentadas nos itens 4.1 e 4.2 supra, está correto seu entendimento de que as perdas/quebras contabilizadas são dedutíveis por se enquadrar no inciso I do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e, assim, não devem ser adicionadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Fundamentos

7. Preliminarmente, tem-se a esclarecer que, para fins do deslinde de Soluções de Consulta no âmbito desta SRRF08/Disit, decisões não sumuladas emanadas do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (tal como a trazida aos autos) não possuem qualquer tipo de eficácia normativa, dado inexistir lei que confira esta efetividade de regra geral a tal conjunto de decisões, sendo tal requisito essencial, na forma do inciso II do art. 100, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN) ou, ainda, qualquer outro ato que confira caráter vinculante a tais decisões.

8. Assim, em linha com o disposto no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, ressalta-se também aqui que “a decisão em processo fiscal por Conselho de Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado”. Rechaça-se, destarte, qualquer obediência necessária à jurisprudência emanada daquele órgão colegiado por parte desta SRRF08/Disit.

9. Finalizado tal esclarecimento, que tem o condão de conferir caráter meramente informativo (e não normativo) à jurisprudência colacionada, inicia-se a análise através da reprodução do dispositivo de interesse aplicável ao caso sob análise, a saber, o art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), *in verbis* :

RIR/99

"Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável".

10. A partir do teor do dispositivo supra, se considera como relevante observar que a norma jurídica em questão deve ser aplicada individualmente em relação à cada pessoa jurídica, circunscrevendo-se assim, no caso sob análise, às mercadorias que compuserem o estoque da Consulente. Desta maneira, ganha relevância definir, para cada uma das duas hipóteses consultadas, se, no momento em que se tenciona contabilizar e deduzir as quebras e perdas relatadas, as mercadorias objeto de tais quebras e perdas constituem ou não parte do estoque da Consulente.

11. A propósito, especificamente no caso de produtos descartados pelos clientes, é cediço, segundo o entendimento desta SRRF08/Disit, que está a se tratar, aqui, de produtos acabados que, uma vez recebidos pelos clientes, acompanhados pela respectiva Nota Fiscal, passam, justamente a partir do momento de sua tradição (seu recebimento pelos clientes), a não mais fazer parte do estoque da Consulente mas sim do estoque do(a) cliente-recebedor(a). Note-se ainda que, a partir do relatado na Consulta, tais mercadorias não são, nesta hipótese aqui tratada, objeto de devolução (a ser realizada acompanhada da respectiva Nota Fiscal de Devolução) ou de retorno (o qual se configuraria caso houvesse a recusa de recebimento por parte do cliente).

11.1. Destarte, certo é que, no caso supra, de produtos descartados pelos clientes na forma relatada (itens 18 a 26 da Consulta), não há que se falar em reincorporação prévia das mercadorias posteriormente destruídas ao patrimônio da Consulente, descartando-se, assim, por completo, a possibilidade de utilização, pela mesma Consulente, do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) para a dedução de despesas a título de perdas

de estoque, uma vez que, repetindo-se, as mercadorias descartadas não voltaram, após entrega aos clientes, em nenhum momento a compor seu acervo patrimonial.

11.2 Note-se, ainda a propósito, que a existência de cláusula que obriga a Consulente a substituir os produtos descartados pelos clientes, gerando assim, decréscimo patrimonial registrado em contrapartida à conta de resultado devedora (**conta *****-rubrica de produtos avariados N2**) em nada altera a conclusão supra, no que tange à **inaplicabilidade do art. 291 do RIR/99 à tal rubrica/hipótese de descartes de produtos**, visto, repita-se, não restar caracterizada, na forma relatada, qualquer re-incorporação prévia ao patrimônio da consulente das mercadorias destruídas após recebimento pelo cliente, o que só ocorreria caso as mesmas tivessem sido devolvidas após o ingresso no estabelecimento do comprador.

11.3 Finalmente, ressalte-se que a possibilidade de dedução do custo contabilizado na forma supra-referida, agora com base em outro dispositivo legal, é matéria completamente estranha à Consulta, eficaz somente em relação ao dispositivo que ensejar a mesma, no caso o art. 291, do Decreto nº 3.000, de 1999, o qual, repita-se, não se admite aqui como aplicável para fins de dedutibilidade das referidas quebras e perdas de produtos destruídos/descartados pelos clientes, independentemente de sua relevância em relação à Receita Bruta auferida pela Consulente.

12. Por sua vez, quanto aos Produtos Impróprios para Comercialização, objeto de retorno pelos distribuidores e descritos nos itens 8 a 17 da Consulta (diz-se retorno pelo fato dos estoques assim "devolvidos" nunca terem sido objeto de tradição junto ao cliente destinatário), opina-se aqui pela aplicabilidade do referido art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), cabendo, todavia, as seguintes observações quanto à dedutibilidade de quebras ou perdas de estoque, necessárias para fins de pleno esclarecimento do questionamento aqui trazido à baila:

12.1 Da motivação das quebras e perdas: A análise do dispositivo em questão mostra ter o legislador optado, de forma nítida, por segregar as quebras e perdas em dois diferentes grupos, a saber: a) quebras e perdas ocorridas na fabricação, transporte ou manuseio; e, b) quebras e perdas por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros.

12.2 A partir da segregação definida na forma do subitem 12.1 supra, optou o legislador, ainda, por estabelecer critérios claros e distintos para fins de dedutibilidade dos dois referidos grupos, a saber: a) quebras e perdas ocorridas na fabricação, transporte ou manuseio - são dedutíveis quando razoáveis, de acordo com o bem e natureza da atividade, e b) quebras e perdas por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros - Somente dedutíveis quando comprovadas por laudos ou certificados das autoridades sanitárias, de autoridades competentes ou da autoridade fiscal, na forma das hipóteses elencadas nas alíneas "a" a "c" do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

12.3 Aplicando-se as conclusões constantes dos subitens 12.1 e 12.2 mais especificamente à Consulta formalizada, entende-se assim que, no caso das quebras e perdas relatadas pela Consulente sob os itens 8 a 15 de sua petição sob o título "Produtos Impróprios para Comercialização", há que se segregar, necessariamente, nas rubricas *********, *******e *******, quais quebras e perdas decorrem de fabricação, manuseio e transporte e, ainda, quais decorrem de deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, só sendo legalmente permitida a dedutibilidade, nesta última hipótese, no caso de presença do respectivo laudo exigido na forma das hipóteses elencadas nas alíneas "a" a "c" do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

12.4 Somente no caso das perdas por fabricação, manuseio e transporte ganha relevância, na forma da legislação em vigor, a verificação do requisito de razoabilidade das perdas, bastando, aqui, nesta hipótese, que o montante de tais quebras e perdas seja razoável, de acordo com a natureza do bem e da atividade, sem necessidade de laudo. A propósito, entende-se aqui ser esta a única interpretação que deflui do teor do dispositivo em vigor, vedada qualquer violação ao princípio da legalidade por parte desta RFB.

12.5 Finalmente, deve-se ressaltar ainda, que, no entendimento desta SRRF08/Disit, para os casos tratados nos itens 12.1 a 12.3 supra, somente se pode caracterizar tal "razoabilidade" de quebras e perdas através da análise de suporte probatório adequado, específico para cada tipo de bem e atividade, sendo certo se constituir em elemento estranho ao Processo de Consulta o delineamento de montantes (ou percentuais) que poderiam ser considerados aceitáveis na atividade da Consulente, de forma a que se obedeça ao requisito de dedutibilidade instituído pelo legislador.

Conclusão

Assim é que se conclui a presente solução de consulta da seguinte forma:

a) Na hipótese de destruição e descarte de produtos nos estabelecimentos de clientes, sempre que não restar caracterizada a re-incorporação prévia das mercadorias assim destruídas e descartadas ao patrimônio da fabricante (ou vendedora), inaplicável a dedutibilidade prevista no art. 291 do RIR/99. Assim, após recebimento das mercadorias pelo cliente, a aplicabilidade do dispositivo se circunscreve às mercadorias que sejam efetivamente devolvidas ao estoque da fabricante (ou vendedora), mesmo na hipótese de existência de cláusula contratual que obrigue a reposição das referidas quebras e perdas por novas mercadorias.

b) Permite-se a dedutibilidade, como custo, das quebras e perdas de mercadorias que efetivamente componham o estoque da pessoa jurídica, desde que: a) nos casos de quebra ou perda por fabricação, manuseio e transporte, estas sejam razoáveis, a partir de suporte fático-probatório específico; ou b) nos casos de deterioração, obsolescência ou ocorrência de riscos não cobertos por seguros, haja o respectivo laudo exigido na forma das hipóteses elencadas nas alíneas "a" a "c" do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99)

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2013.

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR

AFRFB - Matr. 64834

Ordem de Intimação

De acordo.

Aprovo a solução de consulta.

Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência ao interessado e demais providências.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente solução não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 740, de 2 de maio de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2013.

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/P Nº 351/2011 (DOU de 23/05/2011)

Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)