



Solução de Consulta nº 23 - Cosit

Data 25 de fevereiro de 2015

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

LUCRO REAL. CUSTO. ESTOQUE. PERDA. MEDICAMENTOS E INSUMOS CONTROLADOS. LAUDO OU CERTIFICADO DE AUTORIDADE SANITÁRIA. DEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração da CSLL, com base no lucro real, a perda de estoque de medicamentos e insumos farmacêuticos controlados, por expiração do prazo de validade ou inadequação às especificações requeridas, poderá integrar o custo de produção dos bens vendidos, desde que comprovada: (i) por documentação expedida pela autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência; e (ii) por documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos medicamentos e insumos controlados, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), arts. 219, 247, § 1º, 290 e 291, inc. II, alínea “a”; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, incs. II e VII; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 3º; e Portaria SVS/MS nº 344, de 1998.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. CUSTO. ESTOQUE. PERDA. MEDICAMENTOS E INSUMOS CONTROLADOS. LAUDO OU CERTIFICADO DE AUTORIDADE SANITÁRIA. DEDUTIBILIDADE.

Para fins de apuração do IRPJ, com base no lucro real, a perda de estoque de medicamentos e insumos farmacêuticos controlados, por expiração do prazo de validade ou inadequação às especificações requeridas, poderá integrar o custo de produção dos bens vendidos, desde que comprovada: (i) por documentação expedida pela autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência; e (ii) por documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos medicamentos e insumos controlados, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), arts. 219, 247, §1º, 290 e 291, inc. II, alínea “a”; Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, incs. II e VII; e Portaria SVS/MS nº 344, de 1998.

Relatório

Trata-se de consulta, protocolada em 26/6/2014, a respeito da interpretação da legislação tributária, relativamente à dedutibilidade de perdas e quebras de estoques, para fins de apuração do lucro real.

2. Ao declarar atuar na fabricação de medicamentos, a consultante informa produzir aqueles denominados "controlados", que são classificados e fiscalizados por autoridades da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, conforme estabelecido na Portaria SVS/MS nº 344, de 12 de maio de 1998, que aprovou o Regulamento Técnico sobre substâncias e medicamentos sujeitos a controle especial.

3. Afirma que todas as etapas da cadeia produtiva de medicamentos estão sujeitas a controle quanto à qualidade e validade, desde os insumos até os produtos finais, de modo que os estoques reprovados em qualidade ou vencidos são descartados e enviados para incineração.

4. Especificamente em relação aos medicamentos controlados, aponta que o seu envio para incineração depende de anuência da autoridade sanitária. Nessa parte, a fim de instruir a consulta, junta documentação que inclui Termo de Inutilização de Produto, lavrado pela Coordenação de Vigilância Sanitária (Covisa) da Secretaria Municipal de Saúde de São Paulo.

5. Na sequência, ao transcrever o art. 291 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que trata da composição do custo de produção de bens ou serviços vendidos, expressa dúvida quanto à aplicabilidade, de forma isolada, das alíneas que compõem o seu inciso II, para fins de dedução do valor dos estoques de medicamentos controlados, quando inutilizados, na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

6. Assim, solicita a manifestação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto a suficiência da emissão de laudo/certificado pela autoridade sanitária para aproveitamento da dedutibilidade, com amparo na alínea “a” do inciso II do art. 291 do RIR/99.

Fundamentos

7. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de

setembro de 2011. No âmbito da RFB a matéria é normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

9. A dedutibilidade de valores a título de custos ou despesas na apuração do IRPJ e da CSLL insere-se no regime de apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real. Nesse sentido, prevêm os arts. 219 e 247 do RIR/99:

Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei nº 8.981, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

(...)

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

(...) – Grifou-se

10. Observa-se que, nesse regime de apuração do lucro real, a base de cálculo do imposto é um valor cuja aferição tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício, conforme definido pela legislação comercial. Tal regulação encontra-se na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

(...)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. (grifou-se)

(...)

11. Como se verifica da legislação comercial, na apuração do lucro ou prejuízo líquido do exercício, é computado o custo dos bens objeto de venda da empresa, como uma parcela dedutora do correspondente resultado. No âmbito da legislação fiscal, as regras sobre a composição do referido custo para fins de apuração do lucro real encontram previsão nos arts. 290 e 291 do RIR/99:

Custo dos Bens ou Serviços

(...)

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

(...)

Quebras e Perdas

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; (grifou-se)

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.

12. O art. 291 acima reproduzido permite que as perdas de estoques, nas situações enumeradas, façam parte do custo de produção e, em consequência, sejam deduzidas na apuração do lucro líquido do exercício e do lucro real.

13. No caso do inciso II do art. 291, foram estabelecidos os requisitos necessários para que as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros integrem o custo. Essas quebras ou perdas somente são admitidas como dedutíveis, para efeitos fiscais, se forem comprovadas por uma das formas ali mencionadas.

14. Embora as hipóteses de quebras ou perdas previstas nas alíneas do inciso II do art. 291 do RIR/99 exijam a comprovação por meio de laudo ou certificado emitido pela

autoridade competente, conforme a área, constituem-se em hipóteses distintas, cuja aplicação opera-se de forma isolada.

15. Com efeito, nos casos de produtos que ofereçam riscos à saúde ou à segurança pública, a perda, por deterioração, deve ser comprovada por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (alínea “a”).

16. Esta é exatamente a situação das substâncias sujeitas a controle especial, classificadas pela Portaria SVS/MS nº 344, de 1998.

17. No sítio da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) na Internet constam orientações, na forma de perguntas e respostas, acerca do descarte de medicamentos controlados¹. No item 12, encontra-se o seguinte esclarecimento:

12- DESCARTE

12.1: *Como fazer o descarte de medicamentos controlados (Portaria SVS/MS nº 344/1998)?*

Resposta: *Os medicamentos controlados vencidos devem ser identificados e separados dos estoques comercializáveis. O Farmacêutico deve dirigir-se à Autoridade Sanitária Local, que orientará sobre a destinação correta dos medicamentos e insumos farmacêuticos a serem descartados.*

18. É de ver-se que a inutilização de estoques de substâncias controladas, com prazo de validade vencido e/ou fora de especificação, sujeitas ao controle especial da Portaria SVS/MS nº 344, de 1998, requer a prévia atuação da autoridade sanitária, que realizará visita ao estabelecimento empresarial, a pedido dos responsáveis legal e técnico, com a finalidade de verificar e quantificar o estoque de medicamentos destinados a destruição/incineração, e lavrá, ao final, termo próprio.

19. Porém, a efetiva inutilização dos insumos e medicamentos farmacêuticos controlados, uma vez autorizada pela vigilância em saúde, dar-se-á posteriormente, sob a responsabilidade da empresa fabricante, mediante procedimento que deverá observar exigências das legislações sanitária e ambiental.

20. Em consequência, a perda de estoque de medicamentos e insumos farmacêuticos controlados, por expiração do prazo de validade ou inadequação às especificações requeridas, poderá integrar o custo de produção dos bens vendidos, consoante estabelecido na alínea “a” do inciso II do art. 291 do RIR/99, desde que comprovada:

a) por documentação expedida pela autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência; e

b) por documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos medicamentos e insumos controlados, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.

21. Cumpre observar ainda que o mesmo tratamento descrito para o IRPJ é aplicado à CSLL, tendo em vista previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15

¹ <http://www.anvisa.gov.br/medicamentos/controlados/perguntas_frequentes.htm#12>. Acesso em 26/12/2014.

de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL.

Conclusão

22. Com base no exposto, conclui-se que para fins do IRPJ e CSLL, com base no lucro real, a perda de estoque de medicamentos e insumos farmacêuticos controlados de que trata a Portaria SVS/MS nº 344, de 1998, por expiração do prazo de validade ou inadequação às especificações requeridas, poderá integrar o custo de produção dos bens vendidos, consoante estabelecido na alínea “a” do inciso II do art. 291 do RIR/99, desde que comprovada:

a) por documentação expedida pela autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência; e

b) por documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos medicamentos e insumos controlados, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

JANSEN DE LIMA BRITO

Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Assinado digitalmente

EZEQUIEL BATISTA DE PAULA

Auditor-Fiscal da RFB

Chefe da Disit02 - Substituto

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB

Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit