



---

## Solução de Consulta nº 173 - Cosit

**Data** 27 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO REAL. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. CUSTOS E ESTOQUES. QUEBRAS E PERDAS INTEGRANTES DOS CUSTOS. HIPÓTESES.

Para fins de apuração do IRPJ, não é possível a dedução das despesas decorrentes da quebra de estoque por obsolescência somente com base no laudo emitido pela autoridade sanitária, aplicando de forma isolada a alínea “a” do inciso II do artigo 291 do Decreto nº 3.000, de 1999, uma vez que a quebra de estoque por obsolescência é o caso disciplinado na alínea “c”, do inciso II, do artigo 291 do Decreto nº 3.000, de 1999, que exige, obrigatoriamente, laudo expedido por Auditor-Fiscal da Receita Federal.

O laudo ou certificado expedido por autoridade sanitária ou de segurança, nas hipóteses previstas na alínea “a” do inciso II do art. 291 do Decreto nº 3.000, de 1999, não tem validade fiscal se exceder os limites da competência da respectiva autoridade.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR), art. 291, e Solução de Consulta Cosit nº 23, de 2015.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA DO DIREITO CREDITÓRIO. PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS FISCAIS E LAUDOS CONTÁBEIS

Enquanto perdurar o prazo de exame do direito creditório, o contribuinte deverá manter sob guarda a respectiva documentação, podendo, dependendo do caso concreto, tal prazo ser superior a 5 anos.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 1966, art. 195, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 1996, art. 37; Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º; e Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 219 e 264.

## Relatório

1. Trata-se de consulta protocolada em 04.01.2017, a respeito da interpretação da legislação tributária relativamente à dedutibilidade de perdas e quebras de estoque para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).
2. A consulente declara que atua no ramo de fabricação, importação e comercialização de medicamentos de uso humano, de alimentos, de cosméticos, de produtos de higiene pessoal, de perfumaria e de saneantes.
3. Declara que, em razão da natureza de seus produtos, está sujeita ao controle e à fiscalização das autoridades sanitárias na destruição de seus produtos, no caso em que se tonam inutilizáveis (e.g., mercadorias com defeitos de embalagem, prazo de validade vencido, etc).
4. Expondo seu caso concreto, relata a consulente que em seu entendimento é possível aplicar de forma isolada o comando normativo disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 291 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, para fins de dedução do valor dos estoques obsoletos, tendo em vista que a destruição de seus produtos depende da emissão de laudo ou certificado de autoridade sanitária, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões de tal providência.
5. Conclui sua consulta com os seguintes questionamentos:
  - 5.1 *É possível a dedução das despesas decorrentes da quebra de estoque por obsolescência somente com base no laudo emitido pela autoridade sanitária, aplicando de forma isolada a alínea “a” do artigo 291, inciso II do RIR ?*
  - 5.2 *Caso seja positiva a resposta do questionamento acima, a consulente requer a confirmação de que: é possível comprovar a dedutibilidade das despesas com base no laudo emitido pela autoridade sanitária municipal do local onde os produtos serão inutilizados e destruídos, que especifique e identifique as quantidades a serem inutilizadas, bem como as razões dessa providência, e documentação hábil e idônea que ateste a efetiva inutilização/incineração dos produtos sujeitos à fiscalização e ao controle da ANVISA e da Vigilância Sanitária ?*
  - 5.3 *Por fim, requer a consulente: deve-se guardar os documentos acima, juntamente com as notas fiscais e livros que indiquem o respectivo estorno dos créditos dos tributos, pelo prazo de 5 (cinco) anos ?*
6. Analisando a admissibilidade de tal consulta em 25.08.2017, a DERAT/SP (Delegacia Especial de Administração Tributária), identificou, através da lista de verificação (fls.22/23), que a procuração do advogado da consulente encontrava-se expirada, uma vez que sua validade vigeria até 10.06.2017.
7. Desse modo, através do Termo de Intimação (fl. 24), a DERAT/SP cientificou a consulente de tal fato, para que fosse apresentada, em 30 dias, nova procuração para o seu

advogado. Entretanto, transcorrido o prazo para atendimento da referida intimação, a consulente não apresentou nova procuração.

## Fundamentos

### Da admissibilidade da consulta

8. Primeiramente, é pertinente tratar da questão da admissibilidade da presente consulta, uma vez que há uma aparente falta de legitimidade para a propositura desta.

9. Analisando o instrumento do mandato, verifica-se que a procuração (fl. 12) foi emitida em 10.06.2016, com validade de 1 ano, outorgando poderes para o advogado da consulente representa-la perante as instâncias judiciais e administrativas, bem como perante órgãos públicos federais, aqui incluída a Receita Federal do Brasil (RFB).

10. A presente consulta foi interposta em **06.01.2017**, conforme o Termo de Solicitação de Juntada (fl. 2) e o referido termo foi aceito sem nenhuma rejeição, através do Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl.3). Portanto, a interposição da presente consulta foi realizada na vigência da procuração (fl.12).

11. Assim, constata-se não só que todos os itens da Lista de Verificação (fl. 22) foram atendidos, mas também ocorreu o atendimento dos requisitos constantes nos artigos 3º a 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

12. Registre-se que, uma vez que não houve a apresentação de nova procuração, a resposta da presente consulta deverá ser apresentada **SOMENTE** à consulente, cientificando-a exclusivamente em seu domicílio tributário. O procurador que interpôs a presente consulta, por conseguinte, **NÃO** deve ser cientificado, uma vez que não mais dispõe dos poderes outorgados pela consulente.

13. Superada tal questão e satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada e dela tomo conhecimento.

### Dos questionamentos

14. O dispositivo normativo objeto de questionamento da consulente - art. 291 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR),- tem como fundamento os incisos V e VI do art. 46 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Estes permitem que as quebras e perdas de estoque, nas situações que elenca, sejam incluídas na composição do custo de produção e de mercadorias, resultando na redução do Lucro Líquido do Exercício nos seguintes termos:

#### **LEI Nº 4.506, DE 1964**

*Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:*

*(...)*

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

*VI - As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas:*

- a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de seguranças 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, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.*

#### **REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, DE 1999**

*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.*

16. Essas normas dispõem sobre as hipóteses em que as quebras ou as perdas NORMAIS (elencadas no inciso I) e ANORMAIS (elencadas no inciso II) podem compor os custos formadores de despesas relativos à aquisição, produção e venda de bens e serviços objetos de transações em conta própria. A presente consulta se centrará nas perdas anormais, hipóteses de deterioração, obsolescência e ocorrência de riscos não cobertos por seguros, por se tratar do questionamento da consulente.

17. Tanto o inciso VI do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, quanto o inciso II do art. 291 do RIR especificam três hipóteses distintas de quebras ou perdas por deterioração, obsolescência e ocorrência de riscos não cobertos por seguros. A primeira, constante da linha 'a' de ambas as normas, diz respeito a inutilização ou destruição de estoques verificáveis por autoridade sanitária ou autoridade de segurança, nos limites de suas competências. A segunda, alínea 'b' de ambas as normas é aplicável aos casos de incêndios, inundações e outros casos de força maior decorrentes de fenômenos naturais. A terceira, alínea 'c', é aplicável aos casos em que ocorre a destruição de bens obsoletos, invendáveis sem qualquer valor residual – nem mesmo valor de sucata, caso em que deverá a autoridade fiscal, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil certificar e expedir laudo que confirme a eliminação do estoque em questão.

18. A inteligência do art. 291 do RIR visa a verificação de possíveis divergências entre os registros contábeis (base para apuração do IRPJ) e a quantidade física dos estoques; pois se ocorrer divergências entre tais registros, por terem efeitos fiscais, a dedutibilidade dos valores de quebras e perdas serão glosadas pela RFB.

19. Com base no entendimento acima, já é possível analisar o primeiro questionamento da consultante: *É possível a dedução das despesas decorrentes da quebra de estoque por obsolescência somente com base no laudo emitido pela autoridade sanitária, aplicando de forma isolada a alínea “a” do artigo 291, inciso II do RIR ?*

20. Quanto a aplicação de forma isolada das alíneas do inciso II do artigo 291 do RIR, por tratarem de casos distintos, conforme exposto acima, é plenamente possível a aplicação isolada da alínea “a”.

21. A Solução de Consulta Cosit nº 23, de 2015, também mantém esse entendimento em seu item 14:

*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. (g.n.)***

22. Contudo, não existe a possibilidade da aplicação da alínea “a” para hipóteses de obsolescência, visto que a norma prevista na alínea “c” disciplina esse caso como norma específica e o conteúdo normativo da alínea “a” não tem abrangência suficiente para abarcar tal caso. A alínea “c”, inclusive, é clara ao estatuir se aplica somente mediante laudo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que ateste a obsolescência dos produtos.

23. Desse modo, responde-se à consultante, referente ao questionamento do item 5.1 que **não** é possível a dedução das despesas decorrentes da quebra de estoque por obsolescência somente com base no laudo emitido pela autoridade sanitária, aplicando de forma isolada a alínea “a”, do inciso II, do artigo 291, do RIR, uma vez que a quebra de estoque por obsolescência é o caso disciplinado na alínea “c”, do inciso II, do artigo 291, do RIR, **que exige, obrigatoriamente, laudo de autoridade fiscal.** Também se responde que a verificação executada por autoridade sanitária ou de segurança não pode exceder os limites de suas competências: não pode, e.g., autoridade sanitária local certificar ocorrência de evento cuja responsabilidade recaia privativamente à autoridade federal, ou à autoridade de segurança local, estadual ou federal.

24. Uma vez que a resposta do questionamento do item 5.1 é negativa, resta prejudicada a questão 5.2. Entretanto, registre-se que as hipóteses previstas na alínea “a”, do inciso II, do art. 291, do RIR, como por exemplo, produtos com prazo de validade expirado (casos de produtos que devam ser inutilizados por oferecerem riscos à saúde ou à sociedade), deverão ser comprovados:

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 produtos inutilizados por oferecerem riscos à saúde ou à sociedade, de acordo com as exigências das legislações sanitária e ambiental.

### **Do questionamento do item 5.3 – da guarda de documentos fiscais**

25. A legislação tributária possui inúmeros dispositivos referentes ao prazo de guarda de documentos fiscais e contábeis, que, em regra, relacionam tais prazos com a decadência e prescrição dos tributos. Entre eles, cita-se o parágrafo único do artigo 195 do

CTN (Código Tributário Nacional), o artigo 37 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e o artigo 4º do Decreto-Lei n.º 486, de 3 de março de 1969, abaixo transcritos:

**CTN**

*Art. 195. (...)*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

**Lei n.º 9.430, de 1996**

*Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

**Decreto-Lei n.º 486, de 1969**

*Art 4º O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.*

26. Pelos referidos dispositivos normativos, os comprovantes das operações contábeis que venham a indicar, por exemplo, o respectivo estorno de créditos tributários, os laudos ou certificados sobre as quebras e perdas de estoque, etc, devem ser guardados enquanto não concluída a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

27. Na mesma linha de raciocínio dispõe o art. 264, §3º, do RIR:

**REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, DE 1999**

*“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.*

*§3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”*

28. Com base no exposto acima, já é possível responder ao questionamento da consultante, do item 5.3: *deve-se guardar os documentos acima, juntamente com as notas fiscais e livros que indiquem o respectivo estorno dos créditos dos tributos, pelo prazo de 5 (cinco) anos ?*

29. Veja que, mesmo transcorrido o prazo prescricional de 5 anos, se houver alguma hipótese na qual o crédito tributário esteja pendente (por exemplo, um processo administrativo que esteja analisando a dedutibilidade de uma perda de estoque), os documentos comprobatórios relativos a tal crédito em análise deverão ser mantidos em boa guarda pela

consulente, pois o prazo prescricional somente se iniciará após a constituição definitiva do crédito tributário por parte do Fisco.

30. Assim, é importante a consulente ter em mente que há o dever de boa guarda e manutenção da documentação comprobatória até a expiração do prazo prescricional durante a execução de suas funções primordiais de controle da arrecadação e fiscalização, ou até mesmo nos casos de interrupção do prazo prescricional, que possui o efeito de desconsiderar o prazo já transcorrido, iniciando-se uma nova contagem de 5 anos.

31. Desse modo, responde-se à consulente, referente ao questionamento do item 5.3, que a documentação comprobatória das quebras e perdas de estoque (laudos ou certificados das autoridades fiscais e/ou sanitárias, livros contábeis, notas fiscais dos produtos em questão, etc) deverá ser mantida em boa guarda e manutenção enquanto perdurar o prazo de exame do direito creditório, podendo, dependendo do caso concreto, tal prazo ser superior a 5 anos.

## **Conclusão**

32. À vista do exposto, e considerando que os fatos narrados pela consulente sejam verdadeiros, responde-se à consulente que:

32.1 Não é possível a dedução das despesas decorrentes da quebra de estoque por obsolescência somente com base no laudo emitido pela autoridade sanitária, aplicando de forma isolada a alínea “a” do inciso II do artigo 291 do RIR, uma vez que a quebra de estoque por obsolescência é o caso disciplinado na alínea “c”, do inciso II, do artigo 291, do RIR, que exige, obrigatoriamente, laudo expedido por Auditor-Fiscal da Receita Federal.

32.2. O laudo ou certificado expedido por autoridade sanitária ou de segurança, nas hipóteses previstas na alínea “a” do inciso II do art. 291 do RIR, não tem validade fiscal se exceder os limites da competência da respectiva autoridade.

32.3 A documentação comprobatória das quebras e perdas de estoque (laudos ou certificados das autoridades fiscais e/ou sanitárias, livros contábeis, notas fiscais dos produtos em questão, etc) deverá ser mantida em boa guarda e manutenção enquanto perdurar o prazo de exame do direito creditório, podendo, dependendo do caso concreto, tal prazo ser superior a 5 anos.

*Assinado digitalmente*  
**HERCULES MANRIQUE GARCON**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

*Assinado digitalmente*

REGINA COELI ALVES DE MELLO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Chefe da Disit da 8ª SRRF

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

*Assinado digitalmente*

FABIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil - Coordenador da Cotir

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência somente à consulente, conforme item 12 da presente consulta.

*Assinado digitalmente*

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Coordenador-Geral da Cosit