



Solução de Consulta nº 19 - Cosit

Data 18 de março de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. APURAÇÃO DO LUCRO REAL. CUSTOS. PERDA OU QUEBRA POR ESTOQUE OBSOLETO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE DE LAUDO PRÉVIO DA AUTORIDADE FISCAL.

O laudo prévio de autoridade fiscal certificando a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, sem valor residual apurável, é imprescindível para a comprovação das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, para fins de que restem caracterizadas como custos.

Desde a entrada em vigor da Lei nº 4.506, de 1964, somente após a emissão do documento pela autoridade fiscal comprovando a destruição dos bens é que o sujeito passivo poderá usufruir do tratamento conferido pelo seu art. 46, alínea VI.

Dispositivos Legais: art. 46 da Lei nº 4.506/1964 e art. 303 do Decreto nº 9.580/2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

RESULTADO DO EXERCÍCIO. APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO. CUSTOS. PERDA OU QUEBRA POR ESTOQUE OBSOLETO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE DE LAUDO PRÉVIO DA AUTORIDADE FISCAL.

O laudo prévio de autoridade fiscal certificando a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, sem valor residual apurável, é imprescindível para a comprovação das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, para fins de que restem caracterizadas como custos

Somente após a emissão do documento pela autoridade fiscal comprovando a destruição dos bens é que o sujeito passivo poderá usufruir do tratamento conferido pelo seu art. 46, alínea VI.

Dispositivos Legais: art. 46 da Lei nº 4.506/1964; art. 2º da Lei nº 7.689/1988.

Relatório

A consulente aduz ser uma sociedade empresária, cuja atividade econômica principal é a edição de livros, bem como a comercialização desses produtos. Informa que produz inúmeros livros e materiais pedagógicos que possuem período sazonal de vendas. Dessa forma, relata que alguns materiais ficam obsoletos, sendo necessária a sua destruição. Destaca que toda vez que possui em seu estoque produtos a serem eliminados, instaura processo administrativo e aguarda até a decisão final do órgão para proceder a sua destruição.

2. Destaca que a Instrução Normativa RFB nº 412, de 2004 estabelece a possibilidade de que as editoras, distribuidoras e livreiros constituam provisão para perda de estoque. Adicionalmente, aponta que a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 28, de 19 de janeiro de 2010, informa sobre a possibilidade de inutilização, destruição e baixa de estoque pela própria empresa, por meio de nota fiscal.

3. A seguir, transcreve-se suas indagações:

1) Com base na fundamentação legal e a Consulta nº 28 - SRRF08, a Consulente poderá proceder a destruição seu estoque de itens obsoletos e impróprios para consumo sem a necessidade de instauração de processo administrativo mantendo em seus controles internos os respectivos documentos comprobatórios, ressaltando que tais produtos gozam de imunidade tributária conforme artigo 150, item VI, alínea "D" da Constituição Federal?

2) Ultrapassado o prazo de resposta da Receita Federal, ou ainda com o início do processo administrativo, a consulente poderá proceder a destruição da mercadoria? Em caso negativo, quais são as justificativas?

Fundamentos

4. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

5. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

7. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, satisfeitos os requisitos de admissibilidade e estando desta forma apta a ser solucionada na forma a seguir.

8. O tratamento a ser dado às quebras ou perdas de estoque decorrente, dentre outros fatores, de obsolescência, encontra previsão legal no art. 46 e seus incisos V e VI, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõe:

“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.**” (grifou-se)

9. Na esteira do disposto na lei nº 4.506, de 1964, o vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, ao regulamentar o custo de produção, para fins de apuração do lucro operacional, com relação a quebras e perdas, prevê que:

Quebras e Perdas

“Art. 303. O custo será integrado pelo valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, caput, incisos V e VI):

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

II - **das quebras ou das perdas de estoque** por deterioração, **obsolescência** ou 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, nas hipóteses de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; e

c) **por meio de laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.**" (grifou-se)

10. Tem-se assim a possibilidade de que as quebras ou perdas por obsolescência possam integrar o custo de produção. Devendo-se observar a exigência legal quanto à forma de comprovação da destruição destes bens, que deve ser feita mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a distribuição dos bens, quando não houver valor residual, nos termos das alíneas "c" dos dispositivos acima transcritos.

11. Tendo em vista que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, disciplinou a base de cálculo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido como "o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", e que os custos de que trata o art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, são apropriados a tal resultado integrando, portanto, tal base de cálculo, este dispositivo também é aplicável à CSLL.

12. Ocorre que, como aponta a consulente, a Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, publicada no DOU de 31 de outubro de 2003, com alterações da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a Política Nacional do Livro, prevendo regra atinente à possibilidade de constituição de provisão para perdas de estoque dos editores, distribuidores e livreiros, assim dispendo:

"Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:

(...)

Art. 5º Para efeitos desta Lei, é considerado:

I - autor: a pessoa física criadora de livros;

II - **editor**: a pessoa física ou jurídica que adquire o direito de reprodução de livros, dando a eles tratamento adequado à leitura;

III - **distribuidor**: a pessoa jurídica que opera no ramo de compra e venda de livros por atacado;

IV - **livreiro**: a pessoa jurídica ou representante comercial autônomo que se dedica à venda de livros.

(...)

Art. 8º As pessoas jurídicas que exerçam as atividades descritas nos incisos II a IV do art. 5º **poderão constituir provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data, na forma que dispuser o regulamento, inclusive em relação ao tratamento contábil e fiscal a ser dispensado às reversões dessa provisão (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)**

(...)

Art. 9º A provisão referida no art. 8º será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003) (grifou-se)

13. Por sua vez, a constituição da provisão para perda de estoques das pessoas jurídicas que exercem as atividades de editor, distribuidor ou livreiro, nos moldes do que disciplinou a Política Nacional do Livro foi regulamentada através da IN SRF nº 412, de 23 de março de 2004, publicada no DOU de 30 de março de 2004, nos seguintes termos:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no arts. 8º e 9º da Lei nº 10.753, de 31 de outubro de 2003, alterados pelo art. 85 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, resolve:

Art. 1º As pessoas jurídicas e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda que exerçam as atividades de **editor, distribuidor e de livreiro poderão constituir provisão para perda de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data.**

Art. 2º A provisão referida no art. 1º será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa é considerado:

I - editor: a pessoa jurídica que adquire o direito de reprodução de livros, dando a eles tratamento adequado à leitura;

II - distribuidor: a pessoa jurídica que opera no ramo de compra e venda de livros por atacado;

III - livreiro: a pessoa jurídica que se dedica à venda de livros.

Art. 4º Os registros contábeis relativos à constituição da provisão para perda de estoques, à reversão dessa provisão, à perda efetiva do estoque e a sua recuperação serão efetuados conforme a seguir:

I – a constituição da provisão será efetuada a débito da conta de resultado e a crédito da conta redutora do estoque;

II – a reversão da provisão será efetuada a débito da conta redutora do estoque, a que se refere o item I, e a crédito da conta de resultado;

III – a perda efetiva será efetuada a débito da conta redutora do estoque, até o seu valor, e o excesso, a débito da conta de resultado – custos ou despesas - e a crédito da conta de estoque;

IV – a recuperação das perdas que tenham impactado o resultado tributável, a débito da conta patrimonial e a crédito da conta de resultado.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”
(grifos nossos)

14. Como se observa, o novo diploma legal inovou ao conferir tratamento fiscal às possíveis perdas de estoques dos editores, distribuidores e livreiros, uma vez que inexistia previsão legal autorizando a realização de tal provisão. Deste modo, com a entrada em vigor da nova lei e a sua regulamentação, ficou autorizada a constituição de provisão correspondente a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente no último dia de apuração do imposto de renda e da contribuição social, permitindo-se a sua dedução para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

15. Não obstante tenha disciplinado regra fiscal específica para os sujeitos ali determinados, a lei 10.753, de 2003, não promoveu alterações quanto aos aspectos relacionados à comprovação das quebras ou perdas de estoque por obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, cujo regramento continua a ser o previsto no art. 46 da lei 4.506, de 1964.

16. Como visto, a Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevê em seu art. 46 o tratamento a ser conferido às quebras ou perdas de estoque, determinando que configuram custos para o contribuinte e que, não havendo valor residual apurável, devem ser comprovadas mediante laudo da autoridade fiscal que certificou a destruição dos bens. Tem-se aqui lei em caráter geral, visto que, quanto ao elemento subjetivo, não se restringe a determinado grupo de sujeitos passivos.

17. Não tendo ocorrido inovação quanto à norma procedimental prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, continua sendo necessária, na hipótese de não haver valor residual apurável, a apresentação de laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, como condição para que sejam consideradas custos as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de risco não cobertos por seguro.

18. Deste modo, não se pode concluir que ao permitir a possibilidade de realização de provisão para perdas de estoques a lei tenha afastado a necessidade de apresentação de laudo de autoridade fiscal para a destruição de bens obsoletos. Em outras palavras, não há que se falar em contradição entre os dois dispositivos legais, tampouco a norma instituída pela Política Nacional do Livro deve ser entendida como lei especial face a regra contida no art. 46, da lei 4.506, de 1964, para o caso descrito pelo consulente.

19. Em verdade, temos em vigor duas normas que versam sobre situações diversas e produzem efeitos distintos. A primeira, o art. 46 da Lei 4.506, de 1964, aplicável inclusive aos editores, distribuidores e livreiros, dispendo dentre outros assuntos, sobre a baixa ou quebra de estoque por obsolescência, tendo por efeito o fato de que serão computados como

custos e por consequência produzirão os efeitos fiscais inerentes a esta caracterização. Já a segunda, a Lei nº 10.753, de 2003, versando sobre provisão dedutível aplicável especificamente a um grupo de sujeitos passivos (editores, distribuidores e livreiros). Deste modo, o editor, o distribuidor e o livreiro poderão usufruir tanto da vantagem fiscal prevista na primeira norma quanto da provisão para perdas prevista na segunda norma. Atentando-se que, na primeira hipótese, a existência de laudo de autoridade fiscal é condição imprescindível, não sendo aplicável para a fruição da benesse concedida pela segunda. Em qualquer caso, o sujeito passivo deve observar os procedimentos contábeis aplicáveis a cada situação, harmonizando a aplicação das duas normas de forma que não sejam utilizadas para a produção de benefício em montante não permitido pelas leis.

20. Assim, a partir de 30 de março de 2004, data da publicação da IN RFB nº 412, de 2004, que regulamenta os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.753/2003, as pessoas jurídicas e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda que exerçam as atividades de editor, de distribuidor e de livreiro, poderão constituir provisão para perdas de estoques, calculada no último dia de cada período de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), correspondentes a 1/3 (um terço) do valor do estoque existente naquela data. Além disso, deste a entrada em vigor da Lei nº 4.506, de 1964, e da norma regulamentadora, podem compor os custos daquelas atividades, sendo baixados como despesa, as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, comprovadas mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, e desde que não haja valor residual apurável.

Conclusão

21. Ante as considerações acima expendidas, soluciono a consulta afirmando que o laudo prévio de autoridade fiscal certificando a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, sem valor residual apurável, é imprescindível para a comprovação das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, para fins de que restem caracterizadas como custos, de modo que, desde a entrada em vigor da Lei nº 4.506, de 1964, somente após a emissão do documento pela autoridade fiscal comprovando a destruição dos bens é que o sujeito passivo poderá usufruir do tratamento conferido pelo seu art. 46, alínea VI.

(assinado digitalmente)

LEIDSON RANGEL OLIVEIRA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

(assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

(assinado digitalmente)

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-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 Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit