



Solução de Consulta nº 76 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. CUSTO DA MERCADORIA. PERDAS. AÇOUGUE. RESÍDUOS.

As perdas relativas a ossos, sebos e nervuras, inaproveitáveis e sem valor econômico para a consultante, decorrentes do processo de desossa, fracionamento e porcionamento de carnes bovinas, suínas e de aves, poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real, nos termos do art. 303, inciso I, do RIR/2018, desde que se comprove, por meio de elementos probatórios idôneos, que as perdas decorrem de seu processo produtivo e/ou manuseio e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza das mercadorias e de seu processo de produção. Não há, nesse caso, exigência legal de que essa comprovação se dê por meio de laudo ou certificado de autoridade sanitária, nem de condições pré-determinadas quanto aos elementos de prova a serem apresentados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, 27 DE SETEMBRO DE 2018

Dispositivos Legais: Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 303; Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, V e VI.

Relatório

A consultante acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, entre eles a venda de carnes, por meio de açougue interno, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2. Informa que, para o desenvolvimento de sua atividade de venda de carnes, efetua a compra de peças inteiras de bovinos, suínos e aves e posteriormente inicia a

transformação delas em várias partes ou cortes menores. Nesse processo de transformação, algumas partes são descartadas, como ossos, sebos e nervuras.

3. Entende que tais descartes devem ser considerados custos da mercadoria, já que não são reutilizados pela consulente. No entanto, afirma que não efetuou tais deduções, ainda, devido a dúvidas acerca do laudo necessário à comprovação do montante das perdas ocorridas.

4. Cita o art. 303 do anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), que trata da inclusão das perdas no custo das mercadorias, e questiona especificamente quanto ao inciso II, alíneas “a” e “c”.

5. Apresenta dois questionamentos à RFB nos seguintes termos:

“1-) Considerando a natureza da atividade de venda de carnes (açougue) desenvolvida pela Consulente, em que, no processo de transformação/manuseio da parte inteira em partes menores, pedaços de ossos, sebos e nervuras são necessariamente descartados, constituindo, portanto, em perda de mercadoria; a comprovação de tal perda, para fins de sua integração no valor do custo da mercadoria, pode ser realizada somente através de laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança?”

2-) Quais requisitos devem conter no referido laudo para que ele seja documento hábil a comprovar as perdas realizadas com o manuseio da carne?”

Fundamentos

6. Cumpre esclarecer que o objetivo do procedimento de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer ambiguidade ou obscuridade acaso existentes na legislação e configura orientação oficial da RFB, não se prestando a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido.

7. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais ao contribuinte que a formula, como o impedimento a que sejam aplicados os juros e a multa de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pela consulente, da Solução de Consulta. Tendo o contribuinte cumprido com os requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, é de se reconhecer sua eficácia.

8. O cerne da primeira questão trata da inclusão de perdas no custo da mercadoria, nos termos do art. 303 do RIR. Observa-se que o legislador segregou as quebras e perdas em dois grupos: a) as quebras e perdas ocorridas na fabricação, transporte ou manuseio, em seu inciso I; e b) as quebras e perdas decorrentes de deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, em seu inciso II, alíneas “a” a “c”.

“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, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”

9. O referido artigo teve origem no art. 46, incisos V e VI da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que traz a seguinte redação:

“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 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, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.”

10. Percebe-se que o legislador estabeleceu critérios distintos para permitir que quebras e perdas sejam incluídas como custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ com base no Lucro Real, a depender do grupo de perdas em que se enquadram:

a) as perdas e quebras **razoáveis, de acordo com a natureza da mercadoria e da atividade desenvolvida**, ocorridas no **processo produtivo**, no **transporte** da mercadoria ou em seu **manuseio**; ou

b) as perdas e quebras de estoque ocasionadas por **deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguros**, exigindo-se, nessas situações, comprovação por meio de b.1) laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas, e as razões da providência; b.2) certificado de autoridade competente nos casos de incêndios, inundações, ou outros eventos semelhantes; b.3) laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

11. A Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB esclarece, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 173, de 27 de setembro de 2018, que “a inteligência do art. 291 do RIR [de 1999, que corresponde à redação do art. 303 do RIR/2018] 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.”

12. A consulente indica como objeto de dúvida e passível de aplicação ao seu caso o inciso II do art. 303 do RIR, que trata de perdas por deterioração, obsolescência ou riscos não cobertos por seguros. No entanto, questiona acerca de perdas no processo de desossa, fracionamento e porcionamento de carnes bovinas, suínas e de aves, situação que corresponde à situação tratada no art. 303, inciso I do RIR.

13. A Anvisa dispõe¹ que fracionamento de alimentos é a operação pela qual o alimento é dividido e acondicionado (embalado) para atender à sua distribuição, comercialização e disponibilização ao consumidor.

14. A Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa)² trata do processamento da carne bovina nos seguintes termos:

*“O processo de desossa das carcaças pode ser realizado no próprio frigorífico que abate os animais, em entrepostos especializados em desossa ou **nos açougues**. (...)Para assegurar a qualidade e segurança no processamento da carne, os Procedimentos Padrão de Higiene Operacional (PPHO) devem estar presentes em toda a cadeia de beneficiamento.”*

15. As perdas normais, citadas no inciso I do art. 303 do RIR, são aquelas inerentes ao processo de produção, manuseio ou transporte da mercadoria e normalmente resultam de evaporação de produtos químicos, aparas, rebarbas, restos ou resíduos inaproveitáveis e sem valor econômico. Para este tipo de quebra ou perda, cabe ao contribuinte comprovar à RFB, por meios idôneos, a razoabilidade da quantidade quebrada ou perdida frente à natureza do material e do processo em que se deram, demonstrando que ocorreram em decorrência do processo produtivo, do manuseio ou do transporte.

16. Ou seja, é necessário que a consulente evidencie, por meio de suficientes elementos de prova e de convicção, que as perdas ocorrem em quantidades plausíveis às do setor em que atua e advêm de seu processo de desossa, fracionamento e porcionamento de carnes. É fundamental, portanto, para o enquadramento no dispositivo referenciado acima, que os resíduos citados pela consulente sejam inaproveitáveis e sem valor econômico para ela.

17. Quanto à segunda questão, cumpre destacar que não existe na legislação federal a obrigatoriedade de que a comprovação relativa às quebras e perdas citadas no inciso I do art. 303 do RIR/2018 seja feita por meio de laudo ou certificado de autoridade sanitária, nem requisitos fixos quanto aos meios de prova, sendo necessário que haja um suporte fático-probatório que efetivamente demonstre a razoabilidade da perda e que sua origem se deu no processo produtivo, manuseio ou transporte.

¹ http://portal.anvisa.gov.br/anvisa-esclarece?p_p_id=baseconhecimentoportlet_WAR_baseconhecimentoportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-2&p_p_col_pos=1&p_p_col_count=2&_baseconhecimentoportlet_WAR_baseconhecimentoportlet_assuntoId=9&_baseconhecimentoportlet_WAR_baseconhecimentoportlet_conteudoId=0&_baseconhecimentoportlet_WAR_baseconhecimentoportlet_view=detalhamentos

² <https://www.embrapa.br/qualidade-da-carne/carne-bovina/processamento-e-distribuicao>

Conclusão

18. Diante dos fundamentos expostos, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente que as perdas relativas a ossos, sebos e nervuras inaproveitáveis e sem valor econômico para a consulente, decorrentes do processo de desossa, fracionamento e porcionamento de carnes bovinas, suínas e de aves poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real, nos termos do art. 303, inciso I, do RIR/2018, desde que se comprove, por meio de elementos probatórios idôneos, que as perdas decorrem de seu processo produtivo e/ou manuseio e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza das mercadorias e de seu processo de produção, não existindo, nesse caso, exigência legal de que essa comprovação se dê por meio de laudo ou certificado de autoridade sanitária, nem de condições pré-determinadas quanto aos elementos de prova a serem apresentados.

Assinado digitalmente
Mirella Figueira Canguçu Pacheco
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil - RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
Ângela Machado Góes
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05-Substituta

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

Assinado digitalmente
Fábio Cembranel
Auditor-Fiscal da RFB – 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 à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit