



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	223 – COSIT
DATA	22 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. PERDAS RAZOÁVEIS. COMBUSTÍVEIS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. MEIO IDÔNEO. PORTARIA ANP.

As perdas iguais ou inferiores a 0,6% (seis décimos por cento), relativas à evaporação de gasolina, nos termos da Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022, poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração da CSLL, com base no regime do lucro real, nos termos do inciso V do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, constituindo-se a referida Resolução em elemento probatório idôneo no sentido de que as perdas decorrem de movimentação do combustível e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza da mercadoria.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 21 DE JUNHO DE 2021

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 46, inciso V; Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º; Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. PERDAS RAZOÁVEIS. COMBUSTÍVEIS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. MEIO IDÔNEO. PORTARIA ANP.

As perdas iguais ou inferiores a 0,6% (seis décimos por cento), relativas à evaporação de gasolina, nos termos da Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022, poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ, com base no regime do lucro real, nos termos do inciso V do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, constituindo-se a referida Resolução em elemento probatório idôneo no sentido de que as perdas decorrem de movimentação do

combustível e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza da mercadoria.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 21 DE JUNHO DE 2021

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 46, inciso V; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, inciso I do art. 303 do Anexo; Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica acima identificada, afirma ter como atividade a distribuição de combustíveis gasosos por redes urbanas (CNAE 35.20-4-02), o comércio atacadista de combustíveis de origem mineral em bruto (CNAE 46.81-8-04), entre outros constantes em seu CNPJ e estatuto social.

2 Informa que se submete ao regime do Lucro Real para fins de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e que o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões e/ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação, com observância das disposições das leis comerciais.

3 Expõe que, para o desenvolvimento de sua atividade de comércio varejista de combustíveis, é necessário o manuseio da mercadoria, que resulta na sua evaporação.

4 Assevera que, no âmbito do lucro real, o inciso I do caput do art. 303 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/18) permite a dedução de quebras ou perdas razoáveis verificadas nos estoques de insumos (matérias-primas, embalagens, materiais auxiliares etc.) e de produtos acabados ou de mercadorias, ocorridas em seu transporte e manuseio, desde que consideradas normais à espécie do bem e da atividade desenvolvida pela empresa.

5 Transcreve o art. 303 do RIR/18, observando que o legislador teria segregado 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”.

6 Entende 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; [...]”*

7 Afirma que tem dúvida sobre como aplicar a norma que trata sobre as referidas perdas razoáveis.

8 Continua no sentido de que as perdas normais, citadas no inciso I do art. 303 do RIR/18, 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, caberia 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.

9 Compreende que, em seu caso, seria necessário que fosse evidenciado, por meio de suficientes elementos de prova e de convicção, que as perdas ocorrem em quantidades plausíveis às do setor em que atua. Nestes termos, considerando a natureza da sua atividade econômica, seria razoável, nos termos da Resolução ANP nº 23, de 24 de novembro de 2004, que se observe a evaporação de 0,6% de todo o combustível adquirido.

10 Destaca 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/18 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.

11 Apresenta os seguintes questionamentos:

a) A possibilidade de considerar como perda, para fins de apuração do Lucro Real e do Resultado ajustado, o percentual de 0,6% para a gasolina, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, como laudo técnico;

b) Caso negativo, quais são os meios probatórios idôneos para se comprovar a quantidade de combustível evaporada na atividade?

12 Por fim, a consultante presta as declarações previstas no art. 14 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de novembro de 2021.

FUNDAMENTOS

13 O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto 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 foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

14 Ademais 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 os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações ou interpretações e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

15 Em relação ao assunto posto nesta consulta, qual seja, incorporação de valores contabilizados como perdas razoáveis ao custo das mercadorias, já se pronunciou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 76, de 21 de junho de 2021, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 25 de junho de 2021, e à qual esta Solução de Consulta encontra-se parcialmente vinculada, nos termos do inciso I do art. 33 e o art. 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Abaixo, colaciona-se trechos do referido normativo:

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 seguranças 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 consultante 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 dispõe 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) 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 perda 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 consultante 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 consultante 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.

16 Dos trechos acima transcritos, infere-se que a argumentação desenvolvida pela interessada em sua petição de consulta encontra-se amparada pela Solução de Consulta Cosit nº 76, de 21 de junho de 2021, no sentido de que as perdas poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ com base no lucro real, nos termos do inciso I do art. 303 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 havendo, 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.

17 No que tange ao percentual ou à quantidade de perda que deve ser entendida como razoável no desenvolvimento das atividades de venda de combustíveis, para fins de incorporação ao custo das mercadorias e, conseqüentemente, à apuração da base de cálculo dos tributos federais, deve-se observar a legislação específica relativa aos estoques de combustíveis, emitidas pelos órgãos reguladores dessa atividade.

18 A Portaria nº 26, de 13 de novembro de 1992, do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura metanol/etanol/gasolina, estabelecia em seu art. 5º que a perda de estoque físico de combustível igual ou inferior a 0,6% (seis décimos por cento) não precisava ser objeto de apuração de causas por parte do Posto Revendedor:

PORTARIA DNC Nº 26, DE 13 DE NOVEMBRO DE 1992

*Resolução ANP nº 23, de 24 de novembro de 2004

Institui o LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC) para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hidratado carburante e mistura

metanol/etanol/gasolina, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa.

(...)

Art. 5º. Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar o reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).

Parágrafo único - Quando os referidos equipamentos forem de propriedade de terceiros, caberá a esses responsabilidade do reparo.

(grifos não constam do original)

19 Tal Portaria foi revogada e a matéria atualmente encontra-se disciplinada na Resolução nº 884, de 5 de setembro de 2022, da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), nos seguintes termos:

Art. 1º Fica instituído o livro de movimentação de combustíveis (LMC), como documento comprobatório de estocagem e comercialização de combustíveis automotivos pelo revendedor varejista de combustíveis automotivos e os critérios para seu preenchimento, guarda e envio.

(...)

CAPÍTULO II

DAS VARIAÇÕES NO ESTOQUE FÍSICO

Art. 5º Quando forem constatadas variações no estoque físico de combustível superiores a seis décimos por cento, sem a respectiva comprovação legal de movimentação comercial, caberá ao revendedor varejista apurar as causas das variações.

§ 1º Para fins de apuração da variação percentual mencionada no caput, serão utilizados os volumes registrados, conforme especificado no Anexo, no campo 8 "Perdas + ganhos" do LMC.

§ 2º Deverão ser registradas no campo de observações do LMC as justificativas referentes às variações superiores a seis décimos por cento do estoque físico de combustível, para avaliação da fiscalização da ANP ou de órgãos conveniados.

§ 3º Caso o revendedor varejista não identifique as causas das variações, conforme estabelecido no caput, deverão ser adotados procedimentos previstos nas normas técnicas em vigor e na legislação ambiental aplicável.

§ 4º Se detectado vazamento ou infiltração, o tanque deverá ser esvaziado e colocado fora de operação até que esteja em condições de uso, o que deverá ser comprovado por profissional ou empresa especializada.

(grifos não constam do original)

19.1 A Resolução acima transcrita, que regulamenta o controle de estoques de combustíveis e que foi emitida pelo órgão regulador das atividades que integram as indústrias de petróleo e gás natural e de biocombustíveis no Brasil, considera como inerente à movimentação de tais estoques a

perda igual ou inferior a 0,6% (seis décimos por cento). Nestes termos, é plausível que tal percentual de perda seja entendido como razoável para fins de incorporação ao custo da mercadoria, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, como laudo técnico, nos termos do inciso I do art. 303 do RIR/18.

20 Frisa-se, contudo, que tal ato normativo e, conseqüentemente, o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não se aplica ao gás natural veicular (GNV), conforme elucidado no Perguntas e Respostas disponível no site da ANP (<https://www.gov.br/anp/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/agente-economico/livro-de-movimentacao-de-combustiveis>):

6) O gás natural veicular (GNV) precisa ser registrado no Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC? Por quê?

Não. Um dos principais objetivos do LMC é a análise dos estoques de produto, e não há estoque de GNV, apenas fluxo do que é comercializado pelo posto revendedor.

(grifos não constam do original)

20.1 Destaca-se isso porque, apesar de a consulente se referir ao combustível gasolina em sua primeira pergunta, na cláusula terceira de seu estatuto social consta como objeto social o comércio de gás natural e de combustíveis gasosos, itens não abarcados pela norma editada pela ANP. Contudo, como a consulente se referiu apenas ao combustível gasolina e não forneceu maiores informações sobre a comercialização de gás natural, tal assunto não será objeto de análise na presente consulta.

21 No que diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, dispõe que sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, apurado com observância da legislação comercial. Assim, como os custos das mercadorias são apropriados ao resultado do exercício, as perdas razoáveis também podem ser contabilizadas na apuração da referida contribuição.

CONCLUSÃO

22 Com base no exposto, responde-se à consulente que as perdas iguais ou inferiores a 0,6% (seis décimos por cento), relativas à evaporação de gasolina, nos termos da Resolução ANP nº 884, de 5 de setembro de 2022, poderão integrar o custo das mercadorias, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, com base no regime do lucro real, nos termos do inciso V do art. 46 da Lei nº 4.506, de 1964, independentemente de qualquer outro meio de comprovação, constituindo-se a referida Resolução em elemento probatório idôneo no sentido de que as perdas decorrem de movimentação do combustível e que ocorrem em quantidades razoáveis com base na natureza da mercadoria.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente

RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo a presente Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 76, de 21 de junho de 2021, com base nos arts. 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se na forma do art. 43 da referida IN. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit