



Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Solução de Consulta Interna nº: 15 - Cosit
Data: 13 de setembro de 2011
Origem: Superintendência da 7ª Região Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa:

Até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Dispositivos legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), art. 832, Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 30, Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, art. 137, Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010.

Relatório

(Gedoc 11993/2010)

1. Trata-se da Consulta Interna (CI) nº 2, de 24 de fevereiro de 2010, formulada pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), versando sobre o termo final da opção pelo regime de caixa ou competência, para a apropriação da variação cambial, na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

2. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro (Defis/RJO) formulou consulta à Disit/SRRF07, de modo a esclarecer se a opção de que trata o §

(Fl. 2 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

1º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ocorre no momento do pagamento da estimativa, ou seja, no mês de janeiro do ano-calendário, ou se tal opção seria formalizada em qualquer mês dentro do ano-calendário, ou, ainda, se tal opção poderia ser exercida na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

3. A Disit/SRRF07 entende que a questão ainda não está devidamente pacificada em sede administrativa, citando Acórdãos da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento com entendimentos divergentes, razão pela qual considerou oportuno encaminhar o assunto a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Fundamentos

4. A consulta versa, basicamente, acerca do disposto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reedição do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999, a seguir reproduzido na versão original:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

*§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.*

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

5. O dispositivo trata das variações monetárias ativas e passivas decorrentes de direitos e obrigações do contribuinte vinculados à taxa de câmbio e determina o seguinte:

5.1. Em seu caput, dispõe que o ganho ou perda por variação monetária deve ser considerado, na determinação da base de cálculo dos tributos, quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa).

5.2. No §1º, institui a possibilidade de o contribuinte optar por reconhecer, na determinação da base de cálculo dos tributos, os ganhos ou perdas por variação monetária segundo o regime de competência.

5.3. Já no § 2º, determina que a opção por reconhecimento dos ganhos ou perdas por variação monetária segundo o regime de competência deve ser aplicada a todo o ano-calendário.

5.4. Finalmente, no § 3º, determina que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expedirá normas a serem observadas para o caso em que tenha havido alteração de critério (caixa ou competência) de reconhecimento de variações cambiais em ano-calendário subsequente. Ressalte-se que essa situação foi regulada pela Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003, que, em linhas gerais, determinava que os valores não tributados em anos anteriores fossem computados na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no momento da alteração do critério a ser aplicado no ano subsequente.

(Fl. 3 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

6. A importância do dispositivo supracitado se encontra na permissão concedida ao contribuinte de optar pelo momento em que irá reconhecer a variação cambial na base de cálculo dos tributos, se pelo regime de caixa ou de competência.

7. No regime de competência, a variação cambial é reconhecida a cada período, independentemente da liquidação da operação. Assim, se ocorrer no período uma variação cambial passiva (despesa), já nesse período ela irá reduzir o montante do tributo devido. Ao contrário, caso ocorra no período uma variação cambial ativa (receita), ela irá implicar majoração do tributo devido no período.

8. Pelo regime de caixa, apenas quando da liquidação da operação é que será reconhecido o ganho ou a perda por variação cambial.

9. Saliente-se que a adoção do regime de caixa revela-se uma forma mais segura e conservadora para o contribuinte, posto que não será necessário oferecer à tributação a variação cambial ativa decorrente de operação ainda não liquidada e que, portanto, poderia não se realizar. Por outro lado, a adoção do regime de caixa não permite que o contribuinte aproveite antes da liquidação da operação as perdas decorrentes de variações monetárias passivas (para redução da base de cálculo do tributo).

10. Esclareça-se, por oportuno, que o dispositivo não dispõe sobre critérios de contabilização dos resultados, que são sempre registrados (na escrituração para fins societários e comerciais) segundo o regime de competência. Trata-se de critérios de oferecimento desses resultados ao fisco. Portanto, caso não ocorra opção pelo regime de competência, devem ser efetuados ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), de adição ou exclusão, para que somente no momento da liquidação da operação seja reconhecida na base de cálculo dos tributos a variação cambial.

11. Feitas essas colocações, a título de contextualização, é mister colocar o ponto específico a ser objeto da presente análise que é o citado § 2º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001. Com efeito, a expressão “*a opção aplicar-se-à a todo ano calendário*” comporta duas interpretações, quais sejam:

a) essa opção, uma vez realizada, é definitiva e irrevogável para todo o ano-calendário; ou

b) essa opção não pode ser aplicada em apenas alguns meses do ano-calendário, mas sim nos doze meses a ele atinentes.

11.1. A partir da primeira interpretação conclui-se que durante o ano-calendário não seria possível alterar o critério de reconhecimento das variações cambiais (caixa x competência).

11.2. A segunda interpretação, entretanto, traz como corolário necessário, uma importante e diferente conclusão: desde que aplicado o critério para todo o ano-calendário, seria possível a alteração do critério de reconhecimento das variações cambiais durante o período, inclusive retroativamente.

12. Antes de adentrar à análise do problema é necessário referir que essa era uma questão tormentosa, para a qual a Doutrina, a Jurisprudência Administrativa e a própria RFB antes da nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, não tinha uma solução pacífica e definitiva.

13. Colocada a questão, como forma de análise, apresentam-se os argumentos a favor de cada uma das interpretações antes referidas. Adicionalmente, cabe referir que a existência de

(Fl. 4 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

legislação superveniente dando novo tratamento à situação tem o condão de ajudar nessa análise do tratamento anteriormente aplicável.

14. Os argumentos trazidos por aqueles que se alinhavam com a interpretação de que a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência) é definitiva e irrevogável, são os seguintes:

14.1. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em sua redação original determina como regra geral a adoção do regime de caixa para efeito de tributação da variação cambial e que, somente por opção do contribuinte é que pode ser adotado o regime de competência. Assim, é ônus do contribuinte avaliar a melhor conveniência da adoção de um ou outro regime de reconhecimento das variações monetárias, para fins de determinação da base de cálculo dos tributos respectivos.

14.2. A opção é irrevogável e dar-se-ia quando do primeiro pagamento do tributo no ano-calendário. Nesse sentido, considera-se que, tendo o contribuinte se comportado, durante o ano-calendário, de acordo com um dos regimes (caixa ou competência) e realizado o primeiro pagamento em valor compatível com esse regime (ou confessado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF), já estaria exercida a opção.

14.3. De forma compatível com o exposto, faz-se referência às instruções de preenchimento da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ que, desde 2001, na Ficha de Demonstração do Lucro Real, mais especificamente nas linhas de adição e exclusão de Variações Cambiais Passivas e Ativas (utilizadas por quem optou pelo regime caixa), apresentam a seguinte redação:

“Atenção:

1) a opção pelo reconhecimento das variações cambiais, quando da liquidação das correspondentes operações, será **definitiva** para todo o ano-calendário (MP nº 1.858-10, de 1999, art. 30 e reedições)”(Grifo nosso).

14.4. Refuta-se, ainda, por essa interpretação, o entendimento de que a opção dar-se-ia com a formalização e entrega da DIPJ (que somente ocorre em meados do ano-calendário posterior). Para isso, argumenta-se que esse entendimento impediria (por indefinição do critério aplicável) a exigência de tributos durante o próprio ano-calendário, tanto pelo regime de competência, quanto pelo regime de caixa.

14.5. Quanto ao entendimento de que a opção não poderia se dar com a entrega da DIPJ, refere-se o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 147, em caráter geral, e o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 832, asseverando que esses textos normativos exigem, como requisito para retificação de declaração (DCTF), a existência de erro que lhe sirva de fundamento, conforme abaixo:

“Código Tributário Nacional:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

(Fl. 5 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.”

14.6. Considerando que a alteração de regime (caixa x competência) para consideração de variações cambiais na base de cálculo de tributos não se subsumiria ao conceito de erro, mas de alteração de uma faculdade deferida pela lei, não caberia a retificação de declaração para efetuar essa alteração.

15. Entretanto, os defensores da segunda interpretação, ou seja, de que haveria possibilidade de alteração da opção acerca do regime de tributação das variações cambiais, desde que aplicável a todos os meses do ano-calendário também trazem fortes argumentos, com os quais nos alinhamos.

15.1. A premissa de que a opção é irretroatável e que ela se daria no momento em que o contribuinte se comportasse de acordo com um dos regimes realizando o primeiro pagamento ou a primeira declaração (equivalente a confissão de dívidas) de tributos no ano-calendário não tem sustentação clara, pelas seguintes razões:

a) não há expressa definição nesse sentido no texto legal;

b) nos casos em que o ordenamento jurídico desejou fixar o momento e a forma de opção por alguma sistemática ou regime de tributação, ele o fez de maneira expressa.

15.2. Inexistindo declaração expressa no texto legal, a interpretação do ordenamento jurídico deve partir do texto Constitucional que, por sua vez, trata com o status de cláusula pétreia, no nível de direito fundamental, o princípio da reserva legal, segundo o qual ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei. Nesse sentido, encontra-se reproduzido a seguir, parte do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

.....

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

15.3. Repara-se que os §§ 1º e 2º do art. 30 não definem o momento nem a forma de opção, restringindo-se a definir o alcance dessa opção (todos os meses do ano-calendário):

“Art. 30.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições [...] segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.”

(Fl. 6 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

15.4. Não se pode inferir, tampouco, que o § 3º restrinja a alteração de opção ao ano-calendário subsequente, pois ele apenas determina uma condição para alteração de opção em ano-calendário posterior:

“Art. 30.

.....
§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

15.5. O dispositivo é destinado, tão somente, a resguardar a necessidade de oferecimento imediato ao fisco de saldos não tributados em anos anteriores quando da utilização de regime diverso. Repare que é perfeitamente adequado ao sistema entender que, caso houvesse uma alteração de opção dentro do próprio ano calendário, o próprio § 2º já resguardaria a necessidade de oferecimento imediato de saldos não tributados dentro do período, por determinar que a opção “*aplicar-se-á a todo o ano-calendário*”.

15.6. Nem mesmo a referência às instruções de preenchimento da DIPJ seria suficiente para concluir que a opção dar-se-ia com o primeiro pagamento ou confissão de dívida (em DCTF). Para isso, basta referir que, nessas instruções, afirma-se que “*a opção pelo reconhecimento das variações cambiais, quando da liquidação das correspondentes operações, será definitiva para todo a ano-calendário*”, mas não se esclarece quanto à forma e ao momento dessa opção.

15.7. Assim, preliminarmente, não havendo determinação expressa, não se poderia inferir a obrigação da opção por um dos regimes aceitos pela lei apenas por conta do primeiro pagamento ou da primeira confissão de dívida em declaração.

15.8. Admitindo-se, ainda, que essa obrigação, em que pese não estar expressa (conforme já esclarecido), poderia estar implícita, far-se-ia necessário perquirir o sistema, mediante comparação do tratamento dado à opção sob análise e outras situações similares, conforme será apresentado a seguir.

15.9. Nos casos em que o ordenamento jurídico desejou fixar o momento e a forma de opção por alguma sistemática ou regime de tributação, ele o fez de maneira expressa.

15.10. Em vários pontos da legislação tributária, o legislador cria opções para a pessoa jurídica, em termos de critério de tributação.

15.11. A seguir, exemplificativamente, são apresentados os seguintes pontos:

a) opção pela tributação de sociedades civis de profissão regulamentada (exclusivamente na fonte ou com base no lucro real ou presumido) - Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995;

b) opção pelo lucro real anual - Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

c) opção pelo lucro presumido - Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; e

d) opção por tributação antecipada do saldo do lucro inflacionário acumulado - Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

15.12. Opção pela tributação de sociedades civis de profissão regulamentada (exclusivamente na fonte ou com base no lucro real ou presumido) - Lei nº 8.981, de 1995,

(Fl. 7 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

repara-se que, nesse caso em que a opção se dá antes do fato gerador se aperfeiçoar, o legislador foi claro em definir a forma e momento da opção e sua irretratabilidade:

“Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o Imposto de Renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 1º É facultado às sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987) optarem pelo regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, a opção, **de caráter irretratável, se fará mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro** do ano-calendário da opção ou do mês de início da atividade.”
(grifos nossos)

15.13. Opção pelo lucro real anual - Lei nº 9.430, de 1996, nessa situação, também, há definição expressa de forma e momento, bem como de irretratabilidade da opção:

“Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será **irretratável para todo o ano-calendário**.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será **manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro** ou de início de atividade.

.....
Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo **será manifestada com o pagamento** da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.”
(grifos nossos)

15.14. Opção pelo lucro presumido - Lei nº 9.718, de 1998, em que pese o dispositivo abaixo somente se referir à definitividade da opção com base no lucro presumido (em relação à tributação pelo lucro real), sua leitura combinada com os já citados arts. 3º e 26 da Lei nº 9.430, de 1996, esclarece que a forma de opção pela sistemática do lucro presumido é com o primeiro pagamento do imposto.

“Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será **definitiva em relação a todo o ano-calendário**.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.” (grifos nossos)

(Fl. 8 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

15.15. Opção por tributação antecipada do saldo do lucro inflacionário acumulado - Lei nº 9.532, de 1997, aqui, mais uma vez, há definição expressa de forma e momento, bem como de irretratabilidade, da opção.

“Art. 9º À opção da pessoa jurídica, o saldo do lucro inflacionário acumulado, existente no último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 1997, poderá ser considerado realizado integralmente e tributado à alíquota de dez por cento. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 38, de 13.5.2002)

§ 1º Se a opção se referir a saldo de lucro inflacionário tributado na forma do art. 28 da Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, a alíquota a ser aplicada será de três por cento.

§ 2º A opção a que se refere este artigo será **irretratável e manifestada mediante o pagamento do imposto**, em quota única, na data da opção.”
(grifos nossos)

16. Pelas razões acima aduzidas, resta claro que:

a) não houve declaração expressa de forma, momento ou irretratabilidade para opção por regime de tributação de variações cambiais; e

b) nos casos em que o legislador desejou determinar que essa opção se desse pelo primeiro pagamento no período, ele o fez de maneira inequívoca.

17. Dessa forma, resta afastado por falta de determinação expressa o entendimento de que a opção pelo regime (caixa x competência) de tributação das variações cambiais ocorra no primeiro pagamento ou na confissão de dívida em declaração.

18. Corroborando esse último entendimento, cabe referir a conclusão apresentada por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi, no artigo “*Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento do Exercício do Direito*” publicado na revista *Dialética de Direito Tributário* nº 171, Dezembro/2009, pp. 110 a 131, a seguir:

“... a mudança de apuração das variações cambiais pelo regime de competência para o de caixa no curso do ano-calendário, embora afete o valor apurado das estimativas anteriores à mudança do critério adotado, afigura-se autorizado em lei, e legítimo. E mais, como o aspecto temporal do IRPJ e da CSLL só se dá ao cabo do ano calendário, em 31 de dezembro, o que a lei determina é a harmonização de todo o período de acordo com o regime escolhido. Somente nesse momento, nasce a obrigação tributária principal e se podem identificar os efeitos das oscilações do câmbio sobre os tributos e sobre a esfera patrimonial dos contribuintes, esfera que a MP nº 2.158-35/2001 quis proteger. A DIPJ, formulada após o fechamento do exercício - cujo prazo de entrega é até o mês junho do ano subsequente ao do ano base -, retratando o efetivo tributo devido em bases anuais, é documento hábil para demonstrar a adoção de um regime ou de outro (caixa ou competência) ...”

19. Em 14 de junho de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Lei nº 12.249, de 2010, que, em seu art. 137, dispõe o seguinte:

“Art. 137. O art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 30.”

(Fl. 9 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

.....
§ 4º A partir do ano-calendário de 2011:

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º.

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.” (NR)

20. A leitura do dispositivo acima revela que, a partir do ano-calendário de 2011:

a) a opção pelo regime de tributação das variações cambiais dar-se-á por comunicação à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no mês de janeiro; e

b) não poderá ocorrer durante o ano alteração do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), exceto no caso de elevada oscilação cambial (em percentual superior ao determinado pelo Poder Executivo).

21. A nova redação do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, reforça o entendimento que a opção poderia ser exercida a qualquer tempo, uma vez que ela estabelece como regra geral que a partir de 2011 a opção deve ser exercida em janeiro. Ora, se a lei teve que ser alterada para dispor sobre o momento da opção é porque anteriormente não havia essa limitação, indo ao encontro do entendimento defendido por esta Coordenação-Geral.

22. Em 4 de novembro de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010, que em seus arts. 3º a 5º dispõe o seguinte:

“Art. 3º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo dos tributos referidos no art. 2º, segundo o regime de competência.

§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano-calendário e a todos os tributos referidos no art. 2º.

§ 2º A partir do ano-calendário de 2011, o direito de optar pelo regime de competência de que trata o caput somente poderá ser exercido no mês de janeiro ou no mês do início de atividades.

Art. 4º A partir do ano-calendário de 2011, a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime.

Parágrafo único. Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de que trata o caput.

(Fl. 10 SCI Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011.)

Art. 5º Adotada a opção pelo regime de competência, nos termos do art. 3º, o direito de sua alteração para o regime de caixa, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio comunicada mediante a edição de Portaria do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. A alteração de que trata o caput deverá ser informada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês subsequente ao da publicação da Portaria Ministerial que comunicar a oscilação da taxa de câmbio.”

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna respondendo à interessada que:

a) até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

b) a partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

À consideração superior.

PAULO ALEXANDRE CORREIA RIBEIRO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora da Cotir

(Fl. 11 da Solução de Consulta Interna nº 15, de 13 de setembro de 2011)

Despacho de Aprovação Cosit nº 1

Data: 13 de setembro de 2011

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se na Internet da RFB.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit