



Solução de Consulta nº 359 - Cosit

Data 26 de julho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO. MOMENTO. CONSEQUÊNCIAS.

A alteração do regime para reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação cambial. Assim, a alteração do regime, em função de elevada oscilação na taxa de câmbio ocorrida no mês de março de 2016, poderá ser efetivada no mês de abril do mesmo ano (fatos geradores de abril de 2016), observando-se que as DCTF e demais obrigações cujas informações forem afetadas pela mudança de regime, relativas aos meses anteriores do próprio ano-calendário, deverão ser retificadas.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO. COMUNICAÇÃO À RFB. FORMA E MOMENTO.

A informação da alteração do regime de tributação das variações cambiais deve ser comunicada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês seguinte ao que se verificar a elevada oscilação na taxa de câmbio. Para fatos geradores ocorridos em abril (mês de efetivação da alteração) a comunicação à RFB deve ser feita na DCTF do mês de junho (segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores).

Dispositivos Legais: MP nº 2.158-35/2001, art. 30 e parágrafos, Decreto nº 8.451/2015, art. 1º e parágrafos, IN RFB nº 1.079/2010, art. 5º, parágrafo único, art. 5º-A e parágrafos e art. 8º, parágrafo único.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS.

Aplicam-se à CSLL as disposições da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica relativas ao regime de tributação das variações cambiais.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 6º, parágrafo único.

Relatório

A Consulente, que tem suas atividades especialmente voltadas à fabricação de fios industriais de acrílico e mistos de acrílico para malharia, tricô, crochê e tapeçaria, tecidos de pura lã e mistos de lã para confecção de moda de alto padrão, dentre outros produtos, apresenta consulta sobre interpretação da legislação tributária federal na qual informa que, para a consecução de suas atividades, importa do exterior uma série de matérias-primas, produtos intermediários, equipamentos industriais e peças de reposição, tais como, entre outros, os cabos de fibra acrílica necessários à fabricação dos fios de fibras têxteis.

2. Relata que também possui contratos de empréstimos e financiamentos firmados em moeda estrangeira, tais como Adiantamento de Contrato de Câmbio - ACC, Cédulas de Crédito Bancário - CCB e Leasing Internacional - LI.

3. Observa que o regime jurídico tributário aplicável às variações cambiais incidentes e decorrentes das obrigações acima apresentadas está fundamentado, atualmente, no artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e pelas disposições do Decreto nº 8.451, de 19 de maio de 2015 e da Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010.

4. Expõe que em cumprimento à legislação tributária optou, no início do corrente ano, por tributar as variações cambiais segundo o regime de competência.

5. Anota que em março de 2016 houve o que o art. 1º, caput e § 1º do Decreto nº 8.451/2015 conceituou como “*elevada oscilação da taxa de câmbio*”, que se dá “*(...) quando, no período de um mês-calendário, o valor do dólar dos Estados Unidos da América para venda apurado pelo Banco Central do Brasil sofrer variação, positiva ou negativa, superior a dez por cento*”.

6. Salaria que a partir de dados disponibilizadas pelo Banco Central do Brasil - Bacen verificou-se uma variação negativa na taxa de câmbio do dólar dos Estados Unidos de exatos 10,83% (dez vírgula oitenta e três por cento), conforme informações extraídas diretamente no sítio eletrônico da referida Autarquia.

7. Entende, em razão da elevada oscilação na taxa de câmbio ocorrida em março de 2016, que está autorizada a alterar, no mês de abril, já considerando o IRPJ-estimativa e a CSLL-estimativa vincendos em 29/04, o regime de tributação das variações cambiais, e que, para tanto, deverá (i) apurar e recolher estes tributos já com os efeitos da alteração do regime de tributação, (ii) transmitir, no próximo mês de maio, a DCTF relativa ao mês de março noticiando/formalizando a alteração do regime tributação, bem como (iii) retificar as declarações de janeiro e fevereiro de modo a levar a efeito essa alteração de regime.

8. Ressalta que esse seu direito de alteração do regime de tributação das variações cambiais existe e deve ser respeitado mesmo não tendo sido publicada a Portaria Ministerial a que alude o parágrafo único do artigo 5º da Instrução Normativa 1.079/2010, porquanto, entre outros motivos: um, a Medida Provisória 2.158-35/2001 não condicionou a alteração do regime

de tributação à publicação de uma Portaria, mas somente à ocorrência de elevada oscilação na taxa de câmbio; dois, não cabe à instrução normativa impor limites e/ou condições novas ao aproveitamento de direitos legalmente reconhecidos; e, três, não deve ser permitido ao Ministério da Fazenda, nem mesmo em tese, por omissão na edição de uma Portaria, esvaziar um direito legalmente reconhecido.

9. Aduz que tem dúvidas se a Receita Federal do Brasil - RFB possui interpretação diversa da sua quanto ao seu direito de, no mês de abril, alterar o regime de tributação das variações cambiais, especialmente em razão da falta de clareza da legislação, notadamente, mas não só, em relação ao momento em que deverá ser comunicada a alteração do regime de tributação e da ausência da Portaria comunicando ter havido a elevada oscilação da taxa de câmbio em março de 2016.

10. Formula as seguintes indagações:

10.1. Está correto o entendimento no sentido de que, tendo havido a elevada oscilação na taxa de câmbio em março de 2016 (10,83%), está autorizada a alterar, no mês de abril, levando em consideração o IRPJ-estimativa e a CSLL-estimativa vincendos no dia 29 (fatos geradores de março de 2016), o regime de tributação das variações cambiais, independentemente da publicação da Portaria a que se reporta o parágrafo único do artigo 5º da Instrução Normativa 1.079/10?

10.2. Está correto o entendimento de que, para tal alteração, deverá (i) apurar e eventualmente recolher os tributos vincendos no dia 29 de abril (IRPJ-estimativa e CSLL-estimativa) já considerando os efeitos da alteração do regime de tributação, (ii) transmitir, no próximo mês de maio, a DCTF relativa ao mês de março noticiando/formalizando a alteração do regime tributação em razão da elevada oscilação na taxa de câmbio, bem como (iii) retificar as declarações de janeiro e fevereiro, de modo a levar a efeito a alteração?

10.3. Caso as respostas aos questionamentos anteriores sejam negativas, solicita a indicação das regras a serem seguidas, para que possa ajustar o procedimento por ela adotado, mantendo hígido o seu direito à alteração do regime tributação em decorrência da elevada oscilação, em março de 2016, das taxas de câmbio.

11. Consigna que passará a adotar, para as variações cambiais havidas ao longo do corrente ano, o regime de caixa para a tributação do IRPJ e da CSLL no mês de abril de 2016, em alteração ao regime de competência inicialmente adotado em janeiro último.

12. De forma a acautelar ao máximo o seu direito de alterar o regime de tributação das variações cambiais, avisa que comunicará a alteração do seu regime de tributação por meio da DCTF transmitida no mês de abril, assim fazendo porque, dentre as possibilidades previstas na legislação (nota de rodapé de número 3), a única que decorre de lei em sentido estrito (MP nº 2.158-35/2001, art. 30, §4º, II) exige que a comunicação de alteração seja feita no mês posterior ao da ocorrência da elevada oscilação da taxa de câmbio. Passo seguinte, também retificará as DCTF de janeiro de 2016, de forma a refletir sobre todo o ano-calendário a alteração promovida.

13. Por meio da nota de rodapé de número 1 a Interessada informa que não incluiu na consulta os reflexos sobre a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins porque, segundo o Decreto nº 8.451/2015, as variações cambiais seguem sujeitas à alíquota zero.

Fundamentos

14. Registre-se, inicialmente, que a possibilidade de alteração do regime de tributação das variações cambiais no decorrer do ano-calendário, em situação de elevada oscilação na taxa de câmbio, foi viabilizada expressamente com a edição da Lei nº 12.249/2010, que incluiu os parágrafos 4º a 7º no art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, com as seguintes redações:

Art. 30. (...)

(...)

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

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 (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

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. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Vide Decreto nº 8.451, de 2015)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

15. O Poder Executivo, por meio do Decreto nº 8.451/2015, regulamentou o disposto no § 5º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001, nos seguintes termos:

Art. 1º Para efeito do disposto no § 5º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, no período de um mês-calendário, o valor do dólar dos Estados Unidos da América para venda apurado pelo Banco Central do Brasil sofrer variação, positiva ou negativa, superior a dez por cento.

§ 1º A variação de que trata o caput será determinada mediante a comparação entre os valores do dólar no primeiro e no último dia do mês-calendário para os quais exista cotação publicada pelo Banco Central do Brasil.

§ 2º Verificada a hipótese do **caput**, a alteração do regime para reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, de que trata o inciso II do § 4º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio, na forma definida em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

§ 3º O novo regime adotado se aplicará a todo o ano-calendário, observado o disposto no § 4º.

§ 4º A cada mês-calendário em que ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio corresponderá uma única possibilidade de alteração do regime.

§ 5º Na hipótese de ter ocorrido elevada oscilação da taxa de câmbio nos meses de janeiro a maio de 2015, a alteração de regime de que trata o § 2º poderá ser efetivada no mês de junho de 2015.

16. Duas são as questões principais objeto da presente consulta. A primeira refere-se ao momento de alteração do regime de tributação das variações cambiais em razão da elevada oscilação na taxa de câmbio. A segunda relaciona-se ao momento em que a alteração deverá ser informada à RFB.

17. A Interessada entende que os diplomas que regulam a matéria não são homogêneos em relação ao momento em que a alteração do regime de tributação deverá ser informada à RFB. Segundo a Consulente a legislação tributária veicula três possibilidades (nota de rodapé nº 3): i) o § 6º, II, do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 determina que a comunicação seja feita no mês posterior à ocorrência da elevada oscilação da taxa de câmbio; (ii) o § 2º do art. 1º do Decreto 8.451/2015 determina que a alteração do regime poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte ao que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio; e (iii) o parágrafo único do art. 5º da IN 1.079/2011 diz que a alteração deverá ser informada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês subsequente ao da publicação Ministerial que comunicar a oscilação da taxa de câmbio.

18. Saliente-se, todavia, que o disposto no § 2º do art. 1º do Decreto 8.451/2015 não trata da mesma matéria prevista no § 6º do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 e no parágrafo único do art. 5º da IN 1.079/2011. Estes regulam o momento em que a alteração deverá ser informada à RFB, ao passo que aquele disciplina o momento de alteração do regime de tributação das variações cambiais.

19. A alteração do regime para reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação cambial (Decreto 8.451/2015, art. 1º, § 2º e IN RFB nº 1.079/2010, art. 5º-A, § 2º, incluído pela IN RFB nº 1.656, de 29 de julho de 2016).

20. Assim, a alteração do regime, em função de elevada oscilação na taxa de câmbio ocorrida no mês de março de 2016, poderá ser efetivada no mês de abril do mesmo ano (fatos geradores de abril de 2016 e não de março de 2016, como pretende a Consulente), observando-se que as DCTF's e demais obrigações cujas informações forem afetadas pela mudança de regime, relativas aos meses anteriores do próprio ano-calendário, deverão ser retificadas (IN RFB nº 1.079/2017, art. 8º, parágrafo único).

21. Na apuração e no eventual recolhimento dos tributos vincendos no dia 29 de abril (IRPJ-estimativa e a CSLL-estimativa), que se referem ao mês de março (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 6º, *caput*), não serão considerados os efeitos da alteração do regime de tributação, porquanto a alteração somente produzirá efeitos no mês-calendário seguinte (abril) àquele em que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio (março).

22. Em outras palavras: se a elevada oscilação na taxa de câmbio ocorreu no mês de março, a alteração do regime de competência para o regime de caixa poderá ser efetivada para fatos geradores ocorridos em abril, o que significa dizer que para fatos geradores ocorridos em março, o eventual recolhimento de IRPJ-estimativa e a CSLL-estimativa ainda devem ser realizados até o dia 29 de abril (Lei nº 9.430/1996, art. 6º, *caput*) observando-se o regime de competência.

23. Quanto ao momento em que a alteração deverá ser informada à RFB existia divergência, à época em que protocolizada a consulta, entre a regra constante do § 6º, II, do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 (mês posterior à ocorrência da elevada oscilação da taxa de câmbio) e a regra prevista no parágrafo único do art. 5º da IN 1.079/2010 (mês subsequente ao da publicação da Portaria Ministerial que comunicar a oscilação da taxa de câmbio).

24. Contudo, a redação do ato infralegal foi alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.656/2016 após a apresentação da consulta. O art. 5º da IN RFB nº 1.079/2010 passou a ter a seguinte redação:

Art. 5º O direito de alteração do regime de competência para o regime de caixa, no reconhecimento das variações monetárias, no decorrer do ano-calendário é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

Parágrafo único. A alteração de que trata o caput deverá ser informada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês subsequente ao qual se verificar a elevada oscilação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

25. Embora as redações não sejam idênticas, os dois dispositivos normativos (§ 6º, II, do art. 30 da MP nº 2.158-35/2001 e parágrafo único do art. 5º da IN 1.079/2010) indicam que a informação da alteração do regime de tributação das variações cambiais deve ser comunicada à RFB no mês seguinte ao que ocorrer a elevada oscilação na taxa de câmbio.

26. Observe-se, no entanto, que o § 7º do art. 30 da MP nº 2.158-35 atribuiu à RFB a competência para disciplinar a forma de comunicação da alteração. O parágrafo único do art. 5º da IN 1.079/2010 estabeleceu que a comunicação far-se-á por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF relativa ao mês subsequente ao qual se verificar a elevada oscilação (para elevada oscilação ocorrida em março a comunicação far-se-á na DCTF relativa ao mês de abril).

27. A Instrução Normativa RFB nº 1.599, de 11 de dezembro de 2015, que dispõe sobre a DCTF, esclarece que a declaração “*deve ser apresentada até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores*”.

28. De conseguinte, para fatos geradores ocorridos em abril (mês de efetivação da alteração) a comunicação à RFB deve ser feita na DCTF do mês de junho (segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores).

29. Anote-se, por fim, que a presente solução de consulta não confirma nem infirma qualquer entendimento da Interessada em relação ao PIS e à Cofins (mesmo em nota de rodapé), uma vez que tais tributos não foram objeto da consulta.

Conclusão

30. Por todo o exposto, conclui-se que:

30.1. A alteração do regime para reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação cambial. Assim, a alteração do regime, em função de elevada oscilação na taxa de câmbio ocorrida no mês de março de 2016, poderá ser efetivada no mês de abril do mesmo ano (fatos geradores de abril de 2016), observando-se que as DCTF e demais obrigações cujas informações forem afetadas pela mudança de regime, relativas aos meses anteriores do próprio ano-calendário, deverão ser retificadas.

30.2. A informação da alteração do regime de tributação das variações cambiais deve ser comunicada à RFB por intermédio da DCTF relativa ao mês seguinte ao que se verificar a elevada oscilação na taxa de câmbio. Para fatos geradores ocorridos em abril (mês de efetivação da alteração) a comunicação à RFB deve ser feita na DCTF do mês de junho (segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores).

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

Assinado digitalmente
MARCELO VASCONCELOS DE ALMEIDA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da COTIR.

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora 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 Consultante.

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