



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 212 - Cosit

**Data** 23 de novembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECURSOS ORIUNDOS DE EXPORTAÇÕES MANTIDOS EM CONTA CORRENTE NO EXTERIOR. PAGAMENTO DE IMPORTAÇÕES. REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira mantidos em contas correntes no exterior, auferidos em decorrência de exportações, podem ser reconhecidas, para fins de apuração do IRPJ pelo regime de caixa, como regra geral, ou, caso haja a opção, pelo regime de competência.

Caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.371, de 2006, art. 1º, arts. 8º e 9º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 148, 152, 153, 160; Resolução CMN nº 3.548, de 2008, art. 1º; NBC TG 02 (R3); Circular BCB nº 3.691, de 2013, arts. 8º, 69, 90, 92, 93; SCI Cosit nº 15, de 2011.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECURSOS ORIUNDOS DE EXPORTAÇÕES MANTIDOS EM CONTA CORRENTE NO EXTERIOR. PAGAMENTO DE IMPORTAÇÕES. REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira mantidos em contas correntes no exterior, auferidos em decorrência de exportações, podem ser reconhecidas, para fins de apuração da CSLL pelo regime de caixa, como regra geral, ou, caso haja a opção, pelo regime de competência.

Caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

---

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.371, de 2006, art. 1º, arts. 8º e 9º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 148, 152, 153, 160; Resolução CMN nº 3.548, de 2008, art. 1º, NBC TG 02 (R3); Circular BCB nº 3.691, de 2013, arts. 8º, 69, 90, 92, 93; SCI Cosit nº 15, de 2011.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECURSOS ORIUNDOS DE EXPORTAÇÕES MANTIDOS EM CONTA CORRENTE NO EXTERIOR. PAGAMENTO DE IMPORTAÇÕES. REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira mantidos em contas correntes no exterior, auferidos em decorrência de exportações, podem ser reconhecidas, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP pelo regime de caixa, como regra geral, ou, caso haja a opção, pelo regime de competência.

Caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.371, de 2006, art. 1º, arts. 8º e 9º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 148, 152, 153, 160; IN RFB nº 1.801, de 2018, art. 3º, §§ 1º e 2º; Resolução CMN nº 3.548, de 2008, art. 1º; NBC TG 02 (R3); Circular BCB nº 3.691, de 2013, arts. 8º, 69, 90, 92, 93; SCI Cosit nº 15, de 2011; ADI RFB nº 8, de 2015.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECURSOS ORIUNDOS DE EXPORTAÇÕES MANTIDOS EM CONTA CORRENTE NO EXTERIOR. PAGAMENTO DE IMPORTAÇÕES. REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira mantidos em contas correntes no exterior, auferidos em decorrência de exportações, podem ser reconhecidas, para fins de apuração da COFINS pelo regime de caixa, como regra geral, ou, caso haja a opção, pelo regime de competência.

Caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.371, de 2006, art. 1º, arts. 8º e 9º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 30; IN RFB nº 1.700, de 2017, arts. 148, 152, 153, 160; IN RFB nº 1.801, de 2018, art. 3º, §§ 1º e 2º; Resolução CMN nº 3.548, de 2008, art. 1º; NBC TG 02 (R3); Circular BCB nº 3.691, de 2013, arts. 8º, 69, 90, 92, 93; SCI Cosit nº 15, de 2011; ADI RFB nº 8, de 2015.

---

## Relatório

A consulente, pessoa jurídica de direito privado, com ramo de atividade relativo à indústria, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Informa estar submetida 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), além de estar sujeita ao regime não-cumulativo, para fins de apuração da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. Informa que exporta parte de sua produção e que o pagamento correspondente é recebido por meio de transferências/depósitos em contas bancárias no exterior de sua titularidade e que estes valores são mantidos no exterior, de modo a serem utilizados na importação de matérias-primas. Explica que, na aquisição das matérias-primas, preliminarmente, nacionaliza quantia de moeda estrangeira da conta no exterior equivalente à compra e, posteriormente, efetua a importação dessas matérias-primas.

4. Questiona acerca da variação cambial decorrente das citadas contas bancárias no exterior. Se o fato descrito se enquadraria nas disposições contidas no art. 30 da Medida-Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, de modo a ser possível optar entre os regimes de reconhecimento das receitas relativas a essa variação cambial ou se algum desses regimes (caixa ou competência) deveriam ser utilizados obrigatoriamente.

5. Faz referência ao disposto no art. 18 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no art. 8º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 375 a 378 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, os quais, diante da inexistência, à época, de norma tributária específica, entende que prevalecia a aplicabilidade do regime de competência, já que tal regime seria a regra geral aplicável ao IRPJ e à CSLL. Quanto ao PIS e à Cofins, indica que o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, teria replicado o mesmo entendimento às regras já aplicáveis ao IRPJ e à CSLL.

6. Entende que, a partir de 01/01/2000, o regime tributário aplicável às variações cambiais teria sido alterado pela MP nº 2.158-35, de 2001, que estabeleceu como regra geral para o reconhecimento dessas receitas o regime de caixa e, apenas opcionalmente, a possibilidade de adotar o regime de competência.

7. Detalha seu procedimento, informando que mantém no exterior, os valores recebidos das exportações, como forma de dirimir riscos de perdas monetárias quando da aquisição de insumo importado e que neste momento, ocorreria a liquidação do respectivo "contas a pagar", por meio da transferência dos recursos do exterior para o Brasil, os quais, em seguida, são remetidos novamente para o exterior para liquidação da aquisição. Entende que com a liquidação do crédito a receber da instituição financeira ocorreria o

---

reconhecimento da variação cambial da operação, corroborando a possibilidade de aplicação do regime de caixa neste caso.

8. Por fim, apresenta o questionamento a seguir:

*“1. Se as variações cambiais de contas correntes no exterior se sujeitam ao disposto no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o qual determina que, em regra, as receitas e despesas decorrentes das referidas variações devem ser reconhecidas pelo regime de caixa (liquidação da operação) para fins de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e, opcionalmente, a critério do contribuinte e desde que observados os requisitos legais, pelo regime de competência?”*

## **Fundamentos**

9. Para uma melhor compreensão da matéria, preliminarmente à solução do questionamento tributário apresentado, serão abordados alguns conceitos relativos às atividades de exportação e importação.

10. Nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 02 (R3) – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, consolidada em 22 de dezembro de 2017, *“variação cambial é a diferença resultante da conversão de um número específico de unidades em uma moeda para outra moeda, a diferentes taxas cambiais”*, quando, por exemplo, há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, devendo reconhecê-las como receitas ou despesas. A referida norma contábil afirma que uma transação em moeda estrangeira, ou seja, aquela que é fixada ou requer sua liquidação em moeda estrangeira, deve ser reconhecida contabilmente, no momento inicial, pela moeda funcional, mediante a aplicação da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação, sobre o montante em moeda estrangeira, e que, ao término de cada período de reporte, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio de fechamento.

*“28. As variações cambiais advindas da liquidação de itens monetários ou da conversão de itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram convertidos quando da mensuração inicial, durante o período ou em demonstrações contábeis anteriores, devem ser reconhecidas na demonstração do resultado no período em que surgirem, com exceção daquelas descritas no item 32.*

*29. Quando itens monetários são originados de transações em moeda estrangeira e há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, surge uma variação cambial. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contábil em que foi originada, toda a variação cambial deve ser reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação é liquidada em período contábil subsequente, a variação cambial*

---

*reconhecida em cada período, até a data de liquidação, deve ser determinada pela mudança nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.”*

11. A Circular do Banco Central do Brasil nº 3.691, de 2013, trata do momento em que ocorre a liquidação do contrato de câmbio em seu artigo 69:

*“Art. 69. A liquidação de contrato de câmbio ocorre quando da entrega de ambas as moedas, nacional e estrangeira, objeto da contratação ou de títulos que as representem.”*

12. A Lei nº 11.371, de 28 de novembro de 2006, na qual se converteu a Medida Provisória nº 315, de 3 de agosto de 2006, estabeleceu, em seu art. 1º, que *“os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou pessoas jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional”*.

13. A referida Lei determinou que os recursos advindos da exportação e mantidos em contas bancárias no exterior somente poderiam ser utilizados para: a) realização de investimento, b) aplicação financeira ou c) pagamento de obrigações próprias do exportador. Sujeitando-se à multa estipulada no art. 9º, inciso I da Lei nº 11.371, de 2006, no caso de descumprimento da referida norma.

*“Art. 1º Os recursos em moeda estrangeira relativos aos recebimentos de exportações brasileiras de mercadorias e de serviços para o exterior, realizadas por pessoas físicas ou jurídicas, poderão ser mantidos em instituição financeira no exterior, observados os limites fixados pelo Conselho Monetário Nacional.*

*§ 1º O Conselho Monetário Nacional disporá sobre a forma e as condições para a aplicação do disposto no caput, deste artigo, vedado o tratamento diferenciado por setor ou atividade econômica.*

*§ 2º Os recursos mantidos no exterior na forma deste artigo somente poderão ser utilizados para a realização de investimento, aplicação financeira ou pagamento de obrigação próprios do exportador, vedada a realização de empréstimo ou mútuo de qualquer natureza.*

(...)

*Art. 8º A pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País que mantiver no exterior recursos em moeda estrangeira relativos ao recebimento de exportação, de que trata o art. 1º desta Lei, deverá declarar à Secretaria da Receita Federal a utilização dos recursos.*

*§ 1º O exercício da faculdade prevista no caput do art. 1º desta Lei implica a autorização do fornecimento à Secretaria da Receita Federal, pela instituição financeira ou qualquer outro interveniente, residentes, domiciliados ou com sede no exterior, das informações sobre a utilização dos recursos.*

---

*§ 2º A pessoa jurídica que mantiver recursos no exterior na forma do art. 1º desta Lei fica obrigada a manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial.*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.*

*Art. 9º A inobservância do disposto nos arts. 1º e 8º desta Lei acarretará a aplicação das seguintes multas de natureza fiscal:*

*I - 10% (dez por cento) incidentes sobre o valor dos recursos mantidos ou utilizados no exterior em desacordo com o disposto no art. 1º desta Lei, sem prejuízo da cobrança dos tributos devidos;*

*II - 0,5% (cinco décimos por cento) ao mês-calendário ou fração incidente sobre o valor correspondente aos recursos mantidos ou utilizados no exterior e não informados à Secretaria da Receita Federal, no prazo por ela estabelecido, limitada a 15% (quinze por cento).*

*§ 1º As multas de que trata o caput deste artigo serão:*

*I - aplicadas autonomamente a cada uma das infrações, ainda que caracterizada a ocorrência de eventual concurso;*

*II - na hipótese de que trata o inciso II do caput deste artigo:*

*a) reduzidas à metade, quando a informação for prestada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*b) duplicada, inclusive quanto ao seu limite, em caso de fraude.*

*§ 2º Compete à Secretaria da Receita Federal promover a exigência das multas de que trata este artigo, observado o rito previsto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.”*

14. Consta na Exposição de Motivos da MP nº 315, de 2006 (EMI nº 88 – MF/BACEN) que a intenção da referida norma foi reduzir os custos operacionais, não tributários, relativos à negociação da moeda estrangeira, dos exportadores que, por exemplo, possuíssem, também, obrigações a pagar no exterior relativas a importações:

*“6. Esse é o contexto para a presente proposta de Medida Provisória. O art. 1º, excepcionalizando condicionalmente a regra geral – que segue mantida – da exigência de cobertura cambial nas exportações brasileiras, permite que, na forma disciplinada pelo Conselho Monetário Nacional - CMN, os recursos em moeda estrangeira ou nacional relativos às exportações brasileiras de mercadorias e serviços sejam mantidos em instituição financeira no exterior.*

*7. De ser registrado que **parte importante dos nossos exportadores são, na maioria das vezes, detentores de outras obrigações no exterior, além de importadores de bens e serviços, muitos deles fazendo parte do mesmo grupo econômico, e se vêem na contingência inarredável pelas regras atuais de ingressar com as receitas de exportação, por exemplo, pagas por importador que, ao mesmo tempo e oportunidade, é seu credor em maior ou menor valor, resultando em pagamentos e recebimentos simultâneos, com todos os custos***

---

**que isso representa em termos de negociação da moeda estrangeira, nos pólos comprador e vendedor.**

8. O art. 2º autoriza o CMN, sem prejuízo da hipótese já admitida no art. 23 da Lei nº 4.131, de 1962 – de competência do Banco Central do Brasil –, a estabelecer, para os recursos provenientes de exportações brasileiras, formas simplificadas de contratação de operações simultâneas de compra e de venda de moeda estrangeira. A medida permitirá larga desburocratização e simplificação de procedimentos neste tema, impactando, de forma muito significativa, na redução dos custos operacionais (não tributários) dos nossos exportadores.”

15. Inicialmente, o Conselho Monetário Nacional (CMN) estabeleceu, por meio da Resolução nº 3.389, de 4 de agosto de 2006, que os exportadores brasileiros poderiam manter no exterior o valor correspondente a no máximo 30% da receita de suas exportações. No entanto, a partir da Resolução nº 3.548, de 12 de março de 2008, o CMN autorizou a manutenção no exterior dos valores totais advindos do recebimento de exportações.

Resolução CMN nº 3.548, de 2008

“Art. 1º O artigo 1º da Resolução 3.389, de 4 de agosto de 2006, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º Os exportadores brasileiros de mercadorias e serviços **podem manter no exterior a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações**. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, às ocorrências seguintes, verificadas a partir de 1º de março de 2007: I - despacho averbado em registro de exportação constante do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex); e II - serviços prestados a residentes no exterior.” (NR)

(...)”

16. A Circular do Banco Central do Brasil nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, estabelece, em seu art. 93, que o valor decorrente de exportação pode ser recebido mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador. Já o art. 8º dispõe que as pessoas físicas ou jurídicas podem pagar suas obrigações com o exterior com a utilização de disponibilidade própria, no exterior.

“Art. 90. O exportador de mercadorias ou de serviços pode manter, no exterior, a integralidade dos recursos relativos ao recebimento de suas exportações.

(...)

Art. 93. **O recebimento do valor decorrente de exportação deve ocorrer:**

**I - mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador;**

**II - a critério das partes, mediante crédito em conta mantida no exterior por banco autorizado a operar no mercado de câmbio no País, na forma da regulamentação em vigor; ou**

---

*III - por meio de transferência internacional em reais, aí incluídas as ordens de pagamento oriundas do exterior em moeda nacional, na forma da regulamentação em vigor.*

*§ 1º É admitido o recebimento em forma distinta das indicadas no [caput](#) nos casos de cartão de uso internacional emitido no exterior, de vale postal internacional ou de outro instrumento, nas situações previstas nesta Circular.*

*§ 2º No caso de entrega da moeda estrangeira em espécie ou cheques de viagem à instituição autorizada a operar no mercado de câmbio, quando o valor em moeda estrangeira for igual ou superior a R\$10.000,00 (dez mil reais), deve ser apresentada à instituição declaração prestada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dispensada a referida apresentação somente no caso de câmbio de exportação de fornecimentos para uso e consumo de bordo, bem como de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, suas obras e artefatos de joalheria realizada no mercado interno a residentes, domiciliados ou com sede no exterior, desde que conduzida ao amparo de regulamentação específica do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC)."*

***"Art. 8º É permitido às pessoas físicas e jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País pagar suas obrigações com o exterior:***

*I - em moeda estrangeira, mediante operação de câmbio;*

*II - em moeda nacional, mediante crédito à conta de depósito titulada pela pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou com sede no exterior, aberta e movimentada no País nos termos da legislação e regulamentação em vigor;*

*III - com utilização de disponibilidade própria, no exterior, observadas, quando for o caso, disposições específicas contidas na legislação e regulamentação em vigor, em especial as contidas na [Circular nº 3.689](#), de 2013."*

17. Após os esclarecimentos anteriores, passa-se a analisar a dúvida de interpretação da legislação tributária. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, citada pela consultante em seu questionamento, determinou que 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**, seriam consideradas, para efeito de determinação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, quando da **liquidação da correspondente operação** ou, opcionalmente, segundo o regime de competência.

*"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 subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 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)“*

18. A Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, trata em sua seção III das variações monetárias em função da taxa de câmbio, esclarecendo, como regra geral, que elas serão consideradas, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando da liquidação da correspondente operação, **ou seja, segundo o regime de caixa.**

*“Art. 148. As variações monetárias de que trata este Capítulo serão consideradas, para efeito da legislação do IRPJ e da CSLL, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

*(...)*

*Art. 152. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, **quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa.***

*Art. 153. À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.*

---

*§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano-calendário, e ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins.*

*§ 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.”*

19. O art. 160 da IN RFB nº 1.700, de 2017, afirma que estão compreendidas no conceito de variações monetárias em função da taxa de câmbio, além da conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional e da atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente, a compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio, compreendendo assim a variação cambial relativa aos depósitos de moeda estrangeira em conta bancária no exterior.

*“Art. 160. Compreendem-se nas disposições desta seção as variações monetárias apuradas mediante:*

*I - compra ou venda de moeda ou valores expressos em moeda estrangeira, desde que efetuada de acordo com a legislação sobre câmbio;*

*II - conversão do crédito ou da obrigação para moeda nacional, ou novação dessa obrigação, ou sua extinção, total ou parcial, em virtude de capitalização, dação em pagamento, compensação, ou qualquer outro modo, desde que observadas as condições fixadas pelo Banco Central do Brasil; e*

*III - atualização dos créditos ou obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e determinada no encerramento do período de apuração em função da taxa vigente.”*

20. A RFB se pronunciou acerca dos regimes adotados na apuração das variações monetárias em função das taxas de câmbio por meio da Solução de Consulta Interna (SCI) da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 15, de 13 de setembro de 2011, disponível no sítio da RFB<sup>1</sup>, esclarecendo que, independentemente do regime escolhido na apuração dos tributos sobre as variações cambiais, elas devem ser sempre registradas na contabilidade pelo regime de competência, e que, para fins tributários, a) **adotando-se o regime de competência**, a variação cambial é reconhecida a cada período de apuração, independentemente da liquidação da operação, isto é, ainda que não haja a realização efetiva da variação cambial, ela é contabilizada para fins de apuração do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS; b) enquanto **a adoção do regime de caixa** (regra geral) permite que a referida variação monetária somente seja reconhecida para fins tributários no momento em que houver a liquidação da operação, ou seja, apenas com a ocorrência de fatos que concretizem a variação cambial. No caso de contribuintes sujeitos à apuração do IRPJ pelo Lucro Real, obrigados a apurar suas receitas em geral pelo regime de competência, se tiverem adotado o regime de caixa para o reconhecimento das receitas de variação cambial, deverão realizar ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) de modo a compatibilizar tal situação com a correta apuração do IRPJ e da CSLL.

---

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50601&visao=anotado>

---

*“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.”*

21. O regime de caixa se baseia no princípio da realização **financeira** da renda, desse modo, no caso específico das variações monetárias ativas em função das taxas de câmbio, apenas com o cômputo definitivo dessa variação cambial, ocasionado pela concretização financeira da referida receita, é que ela poderá ser reconhecida pelo citado regime. No caso dos valores em moeda estrangeira mantidos em conta corrente no exterior, a utilização desses recursos para pagamento de obrigações próprias do exportador, nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.371, de 2006, o saque ou a nacionalização desses valores são exemplos de momentos em que a variação cambial se concretiza, podendo ser reconhecida pelo regime de caixa.

22. Diante da situação descrita pela consultante, pode-se afirmar que as variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira auferidos em decorrência de exportações, mantidos em contas correntes no exterior, podem ser reconhecidas pelo regime de caixa, como regra geral, ou, caso haja a opção, pelo regime de competência, nos termos do art. 30 da MP nº 2.158-35, de 2001. Caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

23. Por fim, importa ressaltar, especificamente quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o parágrafo único do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 8, de 16 de dezembro de 2015, o qual trouxe a interpretação de que a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes

de variações monetárias em função da taxa de câmbio, de operações de exportação, não alcança as variações cambiais ocorridas após a data de recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação, situação que se amolda à variação cambial sob análise na presente consulta. Tal disposição consta também na IN RFB nº 1.801, de 26 de março de 2018, nos termos do art. 3º, §§ 1º e 2º.

#### ADI RFB 8/2015

*“Art. 1º Para fins de aplicação da alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de operações de exportação de bens e serviços para o exterior a que se refere inciso I do § 3º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, devem ser consideradas as variações cambiais ocorridas até a data do recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.*

*Parágrafo único. O benefício de que trata o caput não alcança as variações cambiais ocorridas após a data de recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.”*

#### IN RFB 1.801/2018

*Art. 3º Sobre as receitas mantidas no exterior na forma prevista no art. 1º, decorrentes da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).*

*§ 1º Para fins de aplicação da alíquota zero da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de operações de exportação de bens e serviços para o exterior a que se refere inciso I do § 3º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, devem ser consideradas as variações cambiais ocorridas até a data da liquidação do contrato de exportação ou a data do recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.*

*§ 2º O benefício de que trata o § 1º não alcança as variações cambiais ocorridas após a data de recebimento, pelo exportador, dos recursos decorrentes da exportação.*

## **Conclusão**

Diante dos fundamentos expostos, propõe-se a solução da presente consulta, respondendo à consulente que:

a) as variações monetárias em função das taxas de câmbio relativas a valores em moeda estrangeira auferidos em decorrência de exportações, mantidos em contas correntes no exterior, podem ser reconhecidas pelo regime de caixa, como regra geral, ou,

---

caso haja a opção, pelo regime de competência, nos termos do art. 30 da MP nº 2.158-35, de 2001;

b) caso seja adotado o regime de caixa, as referidas variações cambiais deverão ser reconhecidas quando de sua realização financeira, que ocorre, na circunstância sob análise, na utilização dos valores em moeda estrangeira para pagamento de suas obrigações relativas a importações.

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

*Assinado digitalmente*  
Milena Rebouças Nery Montalvão  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit05

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*Assinado digitalmente*  
Fabio Cembranel  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir.

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

*Assinado digitalmente*  
Othoniel Lucas de Sousa Junior  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit