



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	66 – COSIT
DATA	21 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

BASE DE CÁLCULO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO EM RAZÃO DE ELEVADA OSCILAÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO. CAIXA PARA COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para que, no caso de elevada oscilação da taxa de câmbio, a pessoa jurídica altere, de caixa para competência, o regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio para efeito de determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010, arts. 5º, 5º-A e 8º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

BASE DE CÁLCULO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO EM RAZÃO DE ELEVADA OSCILAÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO. CAIXA PARA COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para que, no caso de elevada oscilação da taxa de câmbio, a pessoa jurídica altere, de caixa para competência, o regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010, arts. 5º, 5º-A e 8º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

BASE DE CÁLCULO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO EM RAZÃO DE ELEVADA OSCILAÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO. CAIXA PARA COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para que, no caso de elevada oscilação da taxa de câmbio, a pessoa jurídica altere, de caixa para competência, o regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010, arts. 5º, 5º-A e 8º.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BASE DE CÁLCULO. REGIME DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. ALTERAÇÃO EM RAZÃO DE ELEVADA OSCILAÇÃO DA TAXA DE CÂMBIO. CAIXA PARA COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para que, no caso de elevada oscilação da taxa de câmbio, a pessoa jurídica altere, de caixa para competência, o regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio para efeito de determinação da base de cálculo da Cofins.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 30; Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010, arts. 5º, 5º-A e 8º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada vem, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, formular consulta acerca da interpretação do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que trata do reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Informa que declarou em sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) referente ao mês de janeiro do ano de 2020 “a adoção do reconhecimento fiscal das variações monetárias em função da taxa de câmbio (variações cambiais) segundo o regime de caixa”, e acrescenta que “é fato que, uma vez declarado o regime desejado na DCTF do mês de janeiro de 2020, não é mais possível a sua alteração no decorrer do ano calendário, salvo na hipótese da ocorrência de elevada oscilação da taxa de câmbio”.

3. “Neste sentido”, prossegue, “em virtude da elevada oscilação da taxa de câmbio verificada no mês de março de 2020 (superior a 10%), nos termos do previsto no art. 30 da Medida Provisória (MP) 2158-35/01, a consulente pretende alterar o regime então adotado na DCTF do mês

de janeiro de 2020, de caixa para competência, declarando esta opção na DCTF do mês de abril de 2020”.

4. Todavia, “em consulta ao Programa da DCTF, a consulente constatou que no campo destinado a informar o critério para reconhecimento das variações cambiais não existe um item próprio para declarar a mudança para o regime de competência em razão da elevada oscilação da taxa de câmbio”, e, “diante disso, se viu diante da impossibilidade de alterar o regime então adotado em janeiro de 2020 (caixa) para o regime de competência”.

5. Passa a consulente, então, a “sustentar a possibilidade da alteração do regime das variações cambiais de caixa para competência aqui tratada”, principiando pela transcrição do *caput* do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e seus §§ 1º a 4º, o que igualmente se faz a seguir, de modo a mais bem acompanhar a sua argumentação, mantendo-se os seus destaques:

*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.

§ 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)

(...)

6. Explana que, “a partir de uma leitura literal do dispositivo legal acima, em especial do parágrafo 4º, pode-se concluir num primeiro momento que a opção pelo regime de competência somente pode ser exercida no mês de janeiro (inciso I) e o direito de alterar esse regime (de competência) durante o ano é restrito aos casos de elevada oscilação da taxa do câmbio (inciso II)”; “possivelmente, essa mesma linha de interpretação ensejou a edição do art. 5º da Instrução Normativa (IN) nº 1079/10 no sentido de que é possível a mudança de regime, durante o ano, de competência

para caixa em virtude da alta oscilação do câmbio” – “a IN nada versa sobre a via reversa, ou seja, mudança de caixa para competência”.

7. “No entanto”, contrapõe, “não nos parece ser esta a interpretação mais correta deste artigo, pois ela afronta diretamente o princípio da igualdade na medida em que aplica tratamento diferenciado para contribuintes que estão na mesma situação (aquele que optou pelo regime de caixa deve ter o mesmo direito de alteração do regime daquele que optou pelo regime de competência, quando ocorrer elevada oscilação da taxa de câmbio)”.

8. “Partindo-se de uma interpretação sistemática e teleológica da matriz legal acima”, defende “que a seguinte leitura pode ser realizada do art. 30 acima” (destaques da consulente):

*O regime de caixa é o regime **padrão** para reconhecimento fiscal das variações cambiais (caput do art. 30). Logo, a única opção que cabe ao contribuinte fazer, caso não queira permanecer no caixa é pelo regime de competência (§ 1º do art. 30).*

A permanência no regime de caixa (padrão) ou a opção pelo regime de competência deve ser realizada na DCTF do mês de janeiro (inciso I do § 4º) e somente poderá ser alterada durante o ano (tenha ficado no regime caixa ou tenha optado por competência), desde que ocorra elevada oscilação da taxa do câmbio (inciso II do § 4º).

Note, portanto, que o legislador utilizou o termo “opção pelo regime de competência” no inciso I, não no sentido de que este regime só possa ser escolhido no mês janeiro e somente ele é que pode ser alterado no decorrer do ano em função da alta oscilação do câmbio (inciso II), mas sim no sentido de que como o regime de caixa é que se configura como regime padrão para reconhecimento das variações cambiais, a única opção que de fato resta ao contribuinte exercer ou não em janeiro é pelo regime de competência, já que no regime de caixa em tese ele já está.

Desta forma, a interpretação do inciso I em análise, que nos parece mais lógica, racional e em conformidade com o princípio da isonomia é que, via de regra, a adoção por qualquer dos regimes (caixa ou competência) deve ser realizado no mês de janeiro e, por consequência, nos termos do inciso II, é vedada a alteração do regime então adotado (seja o padrão caixa, seja o opcional por competência), durante o ano calendário, salvo na ocorrência de expressiva oscilação do câmbio.

Em suma, o contribuinte pode adotar no mês de janeiro por qualquer dos regimes existentes (caixa ou competência) e não poderá mudar o regime então adotado no decorrer do ano, a não ser que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.

9. Segundo a consulente, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 15, de 13 de setembro de 2011, “corroborava inclusive essa linha de raciocínio”. Transcreve os itens 19 e 20 desse ato e afirma que se observa “da leitura realizada na Solução de Consulta acima que a opção que deve ser realizada no mês de janeiro (inciso I) não é propriamente pelo regime de competência (como já alegamos mais acima), mas sim pelo regime de tributação das variações cambiais, o qual, **seja caixa, seja competência**, não poderá ser alterado durante o ano, salvo na ocorrência de elevada oscilação cambial (grifado no original).

10. Depois de reproduzir a título de “Fundamentação Legal” as disposições precedentemente mencionadas, apresenta o seguinte questionamento:

1) Qual o procedimento deve ser adotado pela consulente para a alteração do regime de reconhecimento fiscal das variações monetárias em função da taxa de câmbio do regime de caixa para o regime de competência.

É o relatório.

FUNDAMENTOS

12. Inicialmente, cumpre registrar que a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente na época em que protocolada a consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a qual passou a regular o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a partir de 1º de janeiro de 2022, em substituição àquela Instrução Normativa.

13. A possibilidade de alteração do regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações no decorrer do ano-calendário, no caso de elevada oscilação na taxa de câmbio, foi viabilizada expressamente com a edição da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que incluiu os §§ 4º a 7º no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (grifou-se):

*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.

*§ 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)

14. Como se observa, o inciso II do § 4º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, supratranscrito, faculta tão somente a alteração do “regime adotado na forma do inciso I”, isto é, do regime de competência. Em outras palavras, esse dispositivo permite que, nos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio, excepcionalmente haja alteração do regime de competência para caixa no decorrer do ano-calendário.

15. Tal excepcionalidade não alcança a alteração do regime de caixa para o de competência. É esta a razão para a Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010, que disciplina a matéria, somente mencionar a possibilidade de alteração do regime de competência para o regime de caixa, como se observa (destacou-se):

Art. 1º O tratamento tributário aplicável às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, obedecerá o disposto nesta Instrução Normativa.

CAPÍTULO I DO REGIME DE CAIXA

Art. 2º 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 sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, segundo o regime de caixa.

CAPÍTULO II DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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.

§ 3º Em se tratando de pessoa jurídica que estava inativa, o direito de optar pelo regime de competência a que se refere o caput poderá ser exercido no mês em que ela retornar à atividade. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1708, de 22 de maio de 2017)

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.

*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)

Art. 5º-A 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 10% (dez por cento). (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

§ 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

*§ 2º Verificada a hipótese prevista no caput, a **alteração do regime de competência para o regime de caixa** para reconhecimento das variações monetárias poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)*

§ 3º O novo regime adotado se aplicará a todo o ano-calendário, observado o disposto no § 4º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

§ 4º 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. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

(...)

CAPÍTULO IV

DOS EFEITOS DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO

Art. 8º Na hipótese de **alteração** do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo **regime de competência para** o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo **regime de caixa** no decorrer do ano-calendário, prevista no art. 5º, no momento da liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da alteração da opção até a data da liquidação.

Parágrafo único. Ocorrendo a alteração de que trata o caput deverão ser retificadas as DCTF, Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições) e demais obrigações, cujas informações sejam afetadas pela mudança de regime, relativas aos meses anteriores do próprio ano-calendário. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1656, de 29 de julho de 2016)

(...)

16. Trata-se, portanto, de um pronunciamento implícito: com ele, a RFB manifesta o entendimento de que não há previsão legal para que, em razão de elevada oscilação da taxa de câmbio, o contribuinte possa alterar seu regime de caixa para o regime de competência. Disso decorre a ausência de menção a essa hipótese na Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 2010.

17. Finalmente, registre-se que a Solução de Consulta Interna Cosit nº 15, de 2011, suscitada pela consulente, respondia dúvida quanto ao momento da opção de que trata o § 1º do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Como se lê no item 2 de seu relatório, indagava-se se a opção ocorre “no momento do pagamento da estimativa (...), 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)”. Referida Solução de Consulta Interna não analisou quais alterações seriam ou não permitidas.

CONCLUSÃO

18. À vista do exposto, conclui-se que não há previsão legal para que, no caso de elevada oscilação da taxa de câmbio, a pessoa jurídica altere, de caixa para competência, o regime de reconhecimento das variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

19.

Assinatura digital

JOÃO ALBERTO SALLES JÚNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotir e da Cotri.

Assinatura digital

MARCO ANTONIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit09

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 13 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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