



Receita Federal

SRRF06/Disit

Fls. 36

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

Solução de Consulta nº 6.073 - SRRF06/Disit

Data 29 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ADIANTAMENTO A FORNECEDORES. REGIME NÃO CUMULATIVO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio são consideradas, para efeitos da legislação da Cofins, como receitas financeiras, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição.

Por representarem direitos da consulente contra o fornecedor localizado no exterior, os adiantamentos a esses fornecedores **não** se enquadram no art. 1º, § 3º, II, do Decreto nº 8.426, de 2015, para efeito de alíquota zero da Cofins incidente sobre a variação cambial ativa relativa a esses direitos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 652, DE 27/12/2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, art. 9º; Lei nº 10.833/2003, art. 1º, **caput**, §§ 1º e 2º; Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 30; Decreto nº 5.442/2005; Decreto nº 8.426/2015, art. 1º, § 3º; Parecer Normativo CST nº 108/1978; Parecer Normativo CST nº 1/1983.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ADIANTAMENTO A FORNECEDORES. REGIME NÃO CUMULATIVO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio são consideradas, para efeitos da legislação da Contribuição

para o PIS/Pasep, como receitas financeiras, devendo integrar a base de cálculo dessa contribuição.

Por representarem direitos da consulente contra o fornecedor localizado no exterior, os adiantamentos a esses fornecedores **não** se enquadram no art. 1º, § 3º, II, do Decreto nº 8.426, de 2015, para efeito de alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a variação cambial ativa relativa a esses direitos.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 652, DE 27/12/2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, art. 9º; Lei nº 10.637/2002, art. 1º, **caput**, §§ 1º e 2º; Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 30; Decreto nº 5.442/2005; Decreto nº 8.426/2015, art. 1º, § 3º; Parecer Normativo CST nº 108/1978; Parecer Normativo CST nº 1/1983.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atividade a “*extração de pedras e minerais*”, vem formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa à inclusão de variação cambial ativa na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, e respectivas alíquotas, resumida a seguir:

- a) a consulente informa importar regularmente alguns produtos, sendo a maioria bens para integrar o ativo imobilizado;
- b) acrescenta apurar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica com base no Lucro Real, estando, por essa razão, sujeita ao recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep de forma não-cumulativa, com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;
- c) explica que não são raras as situações em que, por exigência do fornecedor localizado no exterior, a consulente efetua antecipações a fornecedores localizados no exterior, o que classifica contabilmente como “*adiantamento a fornecedores*”;
- d) prossegue informando que todos os pagamentos são registrados no Banco Central, mediante fechamento de contrato de câmbio com a cotação da moeda na data em que o pagamento é realizado;
- e) ressalta que, quando há o registro da Declaração de Importação (DI) e posterior desembaraço da mercadoria importada, parte do valor cobrado pelo fornecedor já foi pago pela consulente, podendo ocorrer situações em que a mercadoria tenha sido integralmente paga antes de sua entrada no território nacional;

f) aduz ainda que, em razão da grande volatilidade do câmbio, observada nos últimos meses, entre a data do adiantamento ao fornecedor e a data da internalização ou recebimento da mercadoria, ocorrem variações cambiais que podem ser ativas ou passivas;

g) sustenta a interpretação de que a variação cambial passiva não gera despesa, nem a variação cambial ativa gera receita pois, nos casos relatados, haveria simples antecipação do pagamento do produto, sendo as eventuais variações cambiais mero aumento ou redução do custo do produto importado;

h) caso a primeira interpretação não seja admitida, defende ainda a interpretação de que o Decreto nº 8.426, de 2015, manteve em zero a alíquota das duas contribuições em apreço, incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variação cambial positiva de adiantamento a fornecedores, que teria origem em obrigação contraída pela pessoa jurídica.

2. Indica como dispositivo legal ensejador da dúvida o art. 1º, § 3º, do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, com as alterações do Decreto nº 8.451, de 19 de maio de 2015.

3. Ao final, formula seus questionamentos, nos seguintes termos (fl. 6):

“1) A variação cambial positiva ocorrida entre a data do pagamento de ‘adiantamento a fornecedores’ localizados no exterior e a data da efetiva internalização (desembarço aduaneiro) da mercadoria importada deve ser considerada receita financeira ou mera redução de custo de aquisição?”

2) Caso a variação cambial positiva ocorrida entre a data pagamento de ‘adiantamentos a fornecedores’ localizados no exterior e a data da efetiva internalização (desembarço aduaneiro) da mercadoria importada seja considerada receita financeira, está sujeita à alíquota ZERO na forma do art. 1º, § 3º, do Decreto nº 8.426/2015?” (grifos do original)

Fundamentos

4. Os questionamentos da consulente dizem respeito à apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não-cumulativo, em especial se a *“variação cambial positiva (...) deve ser considerada receita financeira ou mera redução de custo de aquisição”* e caso *“seja considerada receita financeira, [se] está sujeita à alíquota ZERO”* (grifos do original), face ao disposto no art. 1º, § 3º, do Decreto nº 8.426, de 2015, com as alterações do Decreto nº 8.451, de 2015.

5. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de

que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

6. A Coordenação-Geral de Tributação – Cosit já se manifestou sobre matéria idêntica ao objeto desta consulta, ao proferir a **Solução de Consulta (SC) Cosit nº 652, de 27 de dezembro de 2017**, que pode ser acessada na página da Receita Federal na internet (endereço <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>) opção: LEGISLAÇÃO > SOLUÇÕES DE CONSULTAS E DE DIVERGÊNCIAS.

7. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente solução de consulta está vinculada à SC Cosit nº 652, de 2017, que se baseia nos seguintes fundamentos:

“(…)

Exame do primeiro questionamento

9. *Primeiramente, o Consulente questiona se as variações cambiais ativas devem ser incluídas na base de cálculo das duas contribuições em debate, apuradas no regime não-cumulativo, sustentando, quanto a isso, que essas variações não comporiam essa base de cálculo, pois seriam meras reduções do custo da mercadoria importada.*

10. *Esse entendimento de que a variação cambial ativa não gera receita tributável pelas duas mencionadas contribuições, sustentado pelo Consulente, está incorreto, pois contraria o disposto no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, no art. 1º, caput, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, todos a seguir transcritos:*

Lei nº 9.718, de 1998

Art. 9º **As variações monetárias dos direitos de crédito** e das obrigações do contribuinte, **em função da taxa de câmbio** ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual **serão consideradas, para efeitos da legislação** do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da **contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.**

(Sem grifos no original)

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 1º **A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e **todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

(Sem grifos no original)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 1º **A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, **e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

(Sem grifos no original)

11. *A base de cálculo dessas duas contribuições, no regime não-cumulativo, foi prevista nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, acima citadas, seguindo uma ordem lógica. Inicialmente, os §§ 1º e 2º do art. 1º dessas leis, estabelecem que a base de cálculo é o total das receitas auferidas. Posteriormente, no § 3º do mesmo artigo, são estabelecidas exclusões desse total. Importa salientar que as receitas financeiras não constam dentre as exclusões.*

12. *Desse modo, diferentemente do que propugna o Consulente, as variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio serão consideradas, para efeitos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receitas financeiras, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições.*

13. *Pertine acrescentar que, nos termos do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio devem ser computadas nas bases de cálculo das duas contribuições em apreço, quando da liquidação da correspondente operação, podendo ser, à opção da pessoa jurídica, consideradas segundo o regime de competência, desde que conforme as regras estabelecidas nos parágrafos e incisos do mesmo art. 30:*

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)

(Sem grifos no original)

Exame do segundo questionamento

14. *No segundo questionamento, o Consulente indaga, caso as variações cambiais ativas devam ser consideradas receitas financeiras e, por essa razão, inclusas na base de cálculo das duas contribuições em questão, se elas estariam sujeitas à alíquota zero. A esse respeito, defende que essa alíquota seria aplicável às receitas financeiras decorrentes de variação cambial positiva de adiantamento a fornecedores, que teria origem em obrigação contraída pela pessoa jurídica*

15. *Nos termos do relato do Consulente, os valores pagos antecipadamente aos fornecedores localizados no exterior são classificados contabilmente como 'adiantamento a fornecedores'. Tal conta pertence ao ativo, sendo representativa de direito que o Consulente possui contra o fornecedor em exame.*

16. *Essa classificação de adiantamentos a fornecedores no ativo também foi o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso no parágrafo 8 do Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, em que restou fixado que esses adiantamentos, por serem direitos, devem ser classificados no ativo.*

17. *Ademais, merece ser destacado que o mesmo entendimento foi adotado no Parecer Normativo CST n.º 1, de 6 de janeiro de 1983, no qual foi reiterado que os adiantamentos a fornecedores devem ser contabilizados no ativo.*

18. *Assim, por representarem direitos do Consulente, registrado no ativo, esses valores dos adiantamentos não podem, ao mesmo tempo, serem classificados contabilmente como obrigação contraída pelo Consulente, escriturada no passivo. Por consequência, está incorreta também a interpretação defendida pelo Consulente relativamente ao segundo questionamento, pois os adiantamentos por ele feitos a seus fornecedores no exterior **não são classificados contabilmente como obrigações contraídas pelo Consulente**, para efeito de incidência da alíquota zero das duas contribuições em questão, prevista no art. 1.º, § 3.º, II, do Decreto n.º 8.426, de 2015, na sequência citado:*

(...)

§ 3.º **Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de** que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

II - **obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.** (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

(...)

(Sem grifos no original)

19. *Cabe informar que, no período compreendido entre 9 de maio de 2005 e 30 de junho de 2015, a alíquota das duas aludidas contribuições, apuradas pelo regime não-cumulativo e incidentes sobre receitas financeiras, foi mantida em zero pelo Decreto n.º 5.442, de 9 de maio de 2005. A partir de 1.º de julho de 2015, o ora discutido Decreto n.º 8.426, de 2015, restabeleceu para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas pelo referido regime, incidentes sobre receitas financeiras.” (grifos do original)*

8. A partir desses fundamentos, a SC Cosit n.º 652/2017 apresenta a seguinte conclusão:

“20. *Em vista do exposto, soluciono a consulta, respondendo ao Consulente que:*

20.1. *As variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio são consideradas, para efeitos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receitas financeiras, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições;*

20.2. *Por representarem direitos do Consulente contra o fornecedor localizado no exterior, os adiantamentos a esses fornecedores **não** se enquadram no art. 1.º, § 3.º, II, do Decreto n.º 8.426, de 2015, para efeito de alíquota zero das duas referidas contribuições incidentes sobre a variação cambial ativa relativa a esses direitos.” (grifos do original)*

Conclusão

9. Com base no exposto, conclui-se que:
- a) as variações monetárias ativas dos direitos de crédito em função da taxa de câmbio são consideradas, para efeitos da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receitas financeiras, devendo integrar a base de cálculo dessas contribuições;
 - b) por representarem direitos da consulente contra o fornecedor localizado no exterior, os adiantamentos a esses fornecedores não se enquadram no art. 1º, § 3º, II, do Decreto nº 8.426, de 2015, para efeito de alíquota zero das duas referidas contribuições incidentes sobre a variação cambial ativa relativa a esses direitos.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal.

Assinado digitalmente
SÉRGIO ALVARENGA DE ANDRADE GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a sua vinculação à **Solução de Consulta Cosit nº 652, de 27 de dezembro de 2017**, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da SRRF06/Disit