

O regime de tributação das variações cambiais e a opção do contribuinte

Diversas notícias têm sido publicadas nos últimos dias a respeito da forma de reconhecimento e tributação das variações cambiais incorridas pelas empresas brasileiras.

Alavancadas pelo efeito de uma simples opção tributária realizada por determinado contribuinte, prevista em Medida Provisória, várias notícias atribuíram a esta simples escolha os termos de “artifício contábil”, “manobra” — veremos que do ponto vista técnico estes apelidos não se coadunam com a simples opção do regime tributário adotado. Destaque-se que não se trata de analisar o caso deste contribuinte, mas fornecer o embasamento técnico aplicável a casos que guardem identidade.

Desde 1º de janeiro de 2000, é facultado aos contribuintes reconhecer, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), as variações monetárias sobre os seus direitos de crédito e das suas obrigações, em função da taxa de câmbio, pelo regime de competência ou pelo regime de caixa. Consigne-se desde já: é opção do contribuinte tributar as variações cambiais apenas na liquidação ou à medida que as mesmas são reconhecidas contabilmente pelo regime de competência.

Esta faculdade, instituída pelo artigo 30 da Medida Provisória 2.158-35, pode ser adotada desde que observadas três restrições: (i) que seja aplicada para todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), (ii) que seja adotada para todos os ativos e passivos sujeitos a variação cambial, (iii) que seja aplicada a todo o ano-calendário.

A questão apontada pela Receita Federal do Brasil e objeto de todos os comentários realizados até agora, refere-se apenas à interpretação da condição (iii) acima apontada: que a opção seja aplicada a todo o ano calendário.

Antes de entrar na análise do tema, cabe desde já afastar a principal ilação realizada, no sentido que o procedimento representaria um “artifício contábil”. Não, não representa nem “artifício”, uma vez que resta provada a previsão legal para a realização da opção, muito menos “contábil”, uma vez que os efeitos da opção resumem-se à forma adotada para o pagamento de tributos — o reconhecimento das receitas e despesas de variação cambial permanece reconhecido na contabilidade pelo regime de competência.

Afastada a hipótese de artificialismo, dada a existência de previsão legal e pelo fato de ser possível de ser adotada por outros os contribuintes, resta analisar a questão em concreto.

A tributação da variação cambial pelo regime de caixa foi instituída com o objetivo de evitar a grande flutuação na situação tributária dos contribuintes, principalmente em momentos em que a taxa de câmbio verificou grandes oscilações, como ocorreu no ano passado e inúmeras outras vezes no Brasil.



Esta flutuação tendia a gerar grandes prejuízos ao contribuinte, principalmente no que se referia à tributação do PIS e Cofins, uma vez que estas contribuições não admitem a posterior compensação de bases negativas.

Com o advento do Decreto 5.164 de 2004, substituído pelo Decreto 5.442, de 2005 e a consequente aplicação da alíquota zero para o PIS e Cofins sobre as receitas financeiras (inclusive variações cambiais), esta questão restou equalizada para estas contribuições, restando apenas os efeitos para fins de IRPJ e CSLL.

No ano de 2008, o que ocorreu foi uma brutal desvalorização do real perante o dólar (e outras moedas), verificada no terceiro trimestre. Se a opção pelo regime de caixa não era atraente até a ocorrência desta desvalorização, aparentemente passou a ser quando a mesma se verificou. Conforme divulgado pela imprensa, optou-se por refazer as bases de cálculo do IRPJ e CSLL dos meses anteriores, apurando-se créditos tributários passíveis de compensação.

A situação fática é que a restrição imposta pelo item (iii) — aplicação da opção para todo o ano-calendário foi observada. De fato, se realmente todas as bases de cálculo e recolhimentos foram retificados, de forma a reproduzir o regime de caixa, não se vislumbra qualquer descumprimento da norma.

O que aparentemente as autoridades fiscais alegam é que a opção deveria ser realizada pelo pagamento da primeira parcela do imposto (em base estimada ou com base no balanço de redução ou suspensão). Realizado este pagamento, a opção pelo regime de caixa ou competência tornar-se-ia irretratável.

Não vislumbramos tal restrição. De fato, o que a Medida Provisória apenas exige é a uniformidade de procedimento para todo o ano-calendário, não existindo previsão quanto ao momento e formalização desta opção. Neste sentido, a alegada “manobra” ou “artifício contábil” se desfaz, restringindo-se a questão apenas à análise do momento em que se formaliza a opção pelo regime tributário, desde que o mesmo seja coerente em todo o ano-calendário.

Em síntese, a questão é muito mais simples que o alardeado.