



PARECER DE ORIENTAÇÃO CVM Nº 7, DE 5 DE MARÇO DE 1981.

EMENTA: O IOF integra o custo de aquisição juntamente com o valor resultante da conversão da moeda estrangeira correspondente ao preço de aquisição do bem importado.

- Os ajustes posteriores do IOF em decorrência de alteração da taxa de câmbio não se agregam ao custo do bem importado, constituem despesa do exercício em que são incorridos.

- Procedimentos alternativos que forem adotados na contabilização do IOF devem ser esclarecidos em nota explicativa às demonstrações financeiras, divulgando os montantes dos efeitos deles decorrentes.

- A omissão da divulgação concernente aos procedimentos alternativos adotados assim como do montante dos efeitos deles decorrentes, devem ser objeto de manifestação dos Auditores Independentes.

1. Analisam-se no presente parecer de orientação, nos termos da competência cometida à Comissão de Valores Mobiliários pelo Artigo 22, Parágrafo único, inciso IV, da LEI 6.385/76 e pelo Artigo 177, parágrafo 3º, da LEI 6.404/76, os procedimentos a serem observados por companhia aberta relativamente à contabilização do imposto sobre operações de câmbio (abreviadamente denominado IOF) na aquisição de bem importado (estoque ou imobilizado), assim como, relativamente à divulgação nas demonstrações financeiras tanto com respeito ao procedimento adotado como com respeito aos efeitos dele decorrentes.

2. IOF na determinação do custo do bem importado.

1. O IOF tem aplicação às operações relativas à importação de bens e de serviços e é devido no ato da liquidação do contrato de câmbio.

2. O valor do IOF, por conseguinte, passa a constituir elemento integrante do custo do bem importado (estoque ou imobilizado), como se agregado fosse à taxa de câmbio na conversão da moeda estrangeira, e integra o custo de vendas ou as quotas de depreciação na apuração do resultado de cada exercício.

3. Entre a data da contabilização do custo do bem importado e a data da liquidação do contrato de câmbio, poderá ocorrer variação da taxa de câmbio, com conseqüente alteração do montante do IOF a ser pago.

4. Para efeitos contábeis, os montantes resultantes de variações da taxa de câmbio, são considerados como despesas - "Variações Cambiais" -, isto é, não se agregam ao custo do bem importado.

5. Portanto, os ajustes posteriores do IOF, em decorrência de alterações de taxa de câmbio, devem ser tratados como despesas, similarmente como assim são tratadas as variações cambiais.



3. IOF na determinação do lucro tributável para cálculo do imposto de renda.

1. Para os efeitos de determinação do lucro tributável para cálculo do imposto de renda, o IOF somente poderá ser considerado como despesa dedutível quando procedida a liquidação do contrato de câmbio.

2. O IOF correspondente a contratos de câmbio ainda não liquidados, que tenha sido incluído no custo de aquisição do bem importado (estoque ou imobilizado) e que estiver afetando o resultado do exercício, por inclusão em custo de vendas ou por inclusão nas quotas de depreciação, deve ser adicionado ao lucro líquido do exercício correspondente para os efeitos de determinação do lucro tributável para cálculo do imposto de renda.

3. Somente no exercício em que ocorrer a efetiva liquidação do contrato de câmbio será permitida a dedutibilidade do IOF que tiver sido incluído no custo de vendas ou nas quotas de depreciação.

4. As empresas que tiverem reduzidas operações de aquisição de bens importados (estoque ou imobilizado), certamente não terão dificuldades em manter efetivo controle dos montantes do IOF não dedutíveis, que estiverem incluídos nos custos de vendas ou nas quotas de depreciação. Todavia, as empresas que tiverem numerosas e contínuas transações relativas à aquisição de bens importados (estoque ou imobilizado) serão compelidas a manter oneroso sistema de controle para determinar os efetivos montantes do IOF agregados nos custos de vendas ou nas quotas de depreciação.

5. Oportuno é referir que não será admitida a apuração, por estimativa, desses montantes de IOF agregados no custo de vendas ou nas quotas de depreciação para fins de determinação do lucro tributável para cálculo do imposto de renda.

6. Considerando o oneroso sistema de controle anteriormente referido, a Instrução Normativa SRF nº 131, admite, à opção da empresa, que seja adotada qualquer das alternativas a seguir:

a) considerar o IOF como despesa tributária quando da liquidação do contrato de câmbio correspondente;

b) considerar o IOF como acréscimo ao custo de aquisição do bem importado (estoque ou imobilizado) tendo como contrapartida conta de provisão para pagamento do IOF.

1. A alternativa escolhida deve ser adotada uniformemente em todos os exercícios e em relação a todos os bens importados (estoque ou imobilizado), isto é, não será admitido tratamento diferenciado para o IOF incluso nos estoques e para o IOF incluso no imobilizado, nem para os diversos tipos de bens importados.

2. A primeira alternativa admite que o IOF sobre a operação de câmbio referente a aquisição de bem importado (estoque ou imobilizado) tenha tratamento de despesa tributária, não sendo, portanto, agregado ao custo de aquisição do bem importado. A despesa tributária, todavia, somente pode ser



deduzida na determinação do lucro tributável quando efetuado o pagamento do IOF na liquidação do respectivo contrato de câmbio.

3. A adoção desta alternativa conflita com o procedimento técnico contábil de apuração de custos de estoques e de custos do ativo imobilizado, pois o custo de aquisição deve englobar, além do preço do bem adquirido, todos os gastos e encargos adicionalmente incorridos e devidos até a efetiva chegada do bem na empresa, quer para fins de comercialização, quer para fins de utilização no processo operacional.

4. Além disso, a inclusão do IOF como despesa tributária no exercício em que é liquidado o contrato de câmbio acarreta distorção dos resultados apurados quando não coincidir com o exercício em que é procedida a venda ou a depreciação do bem importado.

5. A segunda alternativa admite que o IOF sobre operações de câmbio seja agregado ao custo de aquisição do bem importado (estoque ou imobilizado), mediante contrapartida a uma conta separada de provisão para pagamento do IOF, estabelecendo condições para a dedutibilidade dessa provisão.

6. Assim é que o valor da provisão para pagamento do IOF, no exercício em que for constituída, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de determinação do lucro tributável. Também, para esse fim, devem ser adicionados ao lucro líquido de cada exercício os acréscimos à conta de provisão em decorrência de novos contratos de câmbio, assim como os acréscimos da provisão em decorrência de alteração da taxa de câmbio.

7. O valor da provisão constituída, conforme anteriormente explicitado, somente poderá ser admitido como despesa dedutível na determinação do lucro tributável para cálculo do imposto de renda, à medida em que for sendo efetuado o pagamento do IOF na liquidação dos contratos de câmbio.

4. Aspectos de Auditoria.

1. As alternativas opcionais, instituídas pela Instrução Normativa SRF nº 131, visam única e exclusivamente facilitar a atuação fiscalizadora exercida pela Secretaria da Receita Federal. A adoção de qualquer das alternativas na escrituração mercantil, acarreta distorção na configuração da posição financeira apresentada no Balanço Patrimonial e na determinação dos resultados apresentados em cada exercício.

▪ Primeira Alternativa

A contabilização do IOF como despesa tributária no exercício em que ocorrer a liquidação do contrato de câmbio resulta nas conseqüências a seguir:

Balanço Patrimonial



1. os estoques e o ativo imobilizado, estarão subavaliados pela não inclusão do IOF no custo de aquisição;
2. não será apresentado no passivo exigível o montante do IOF a pagar;
3. o patrimônio líquido estará acrescido da parcela de IOF não considerada nos resultados, com conseqüente reflexo no encargo de correção monetária sobre o Patrimônio Líquido, até o exercício em que for contabilizado o pagamento do IOF.

Resultado do Exercício

1. O IOF estará sendo contabilizado como despesa em exercício não coincidente com o exercício em que o bem importado estiver sendo contabilizado em custo de vendas ou não coincidente com o exercício em que estiver sendo contabilizada quota de depreciação.

▪ Segunda Alternativa

A contabilização do IOF como parte integrante do custo de aquisição mediante contrapartida com uma conta separada de provisão pagamento do IOF resulta das conseqüências a seguir:

Balanço Patrimonial:

1. não haverá distorções a considerar;
2. os efeitos citados na primeira alternativa ficam eliminados.

Resultado do Exercício

1. a constituição de provisão correspondente ao IOF incluído no custo do bem importado acarreta como conseqüência acréscimo ao lucro tributável para cálculo do imposto de renda e terá efeito compensatório quando do pagamento do IOF na liquidação do contrato de câmbio.

2. o imposto de renda correspondente ao acréscimo ao lucro tributável, se for contabilizado em despesa no exercício em que é constituída a provisão, acarreta distorção do resultado em reflexo na configuração do patrimônio líquido.

2. Certamente os Auditores Independentes devem atentar que não será suficiente a simples divulgação, em nota explicativa, da alternativa opcionalmente adotada na escrituração mercantil. Informação complementar deve ser divulgada quanto ao montante do efeito, quer na posição financeira, quer no resultado do exercício.



3. Os Auditores Independentes devem estar atentos para que os resultados das empresas não se apresentem influenciados por distorções em decorrência de alternativas adotadas na escrituração mercantil. Para a perfeita compreensão das demonstrações financeiras devem os Auditores Independentes manifestar-se quanto à omissão de informações que envolvam questão de relevante importância e decidir da necessidade de menção em seu parecer, à luz das circunstâncias e dos fatos que são de seu conhecimento.

5. Conclusão.

1. Em síntese, conclui-se neste parecer:

a) o IOF integra o custo do bem importado (estoque ou imobilizado) conjuntamente com o montante resultante da conversão da moeda estrangeira do preço de aquisição como se agregado fosse à taxa de câmbio.

b) os ajustes posteriores do IOF, em decorrência da alteração da taxa de câmbio, não se agregam ao custo do bem importado. Esses ajustes devem ser contabilizados em despesas na apuração do resultado do exercício em que ocorrer a alteração da taxa de câmbio, similarmente como são contabilizadas as variações cambiais.

c) procedimentos alternativos que forem adotados na escrituração mercantil, com respeito à contabilização do IOF, devem ser esclarecidos em nota explicativa às demonstrações financeiras, divulgando os montantes dos efeitos na configuração do Balanço Patrimonial e na apuração do resultado do exercício.

d) a omissão de informação em nota explicativa de procedimentos alternativos adotados na escrituração mercantil, assim como a omissão dos montantes dos efeitos na posição financeira apresentada no Balanço Patrimonial e a omissão dos montantes dos efeitos no resultado do exercício devem ser objeto de manifestação ao Auditor Independente.

SUPERINTENDÊNCIA DE NORMAS CONTÁBEIS E DE AUDITORIA

Original assinado por
ANTÔNIO CARLOS DE SANTANA
Analista De Normas Contábeis

Original assinado por
ÁLVARO AYRES COUTO
Superintendente