

NPC - NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTABILIDADE

NPC 24 - REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

INTRODUÇÃO

SIGNIFICADO E REFLEXOS DA REAVALIAÇÃO

1 - A contabilidade tem um conjunto de princípios para avaliação de ativos que varia conforme a sua natureza, mas baseia-se, principalmente, no custo original dos referidos ativos. No Brasil, os itens integrantes do Ativo Permanente têm, compulsoriamente, seu custo original corrigido monetariamente, visando refletir a perda do poder aquisitivo da moeda ao longo do tempo, conforme determinado pela legislação.

2 - Paralelamente a essa atualização compulsória do valor dos ativos pela correção monetária, a legislação permite que as empresas procedam a uma avaliação de ativos por seus valores de mercado, com base em laudos técnicos. Denomina-se Reavaliação o resultado derivado da diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o valor de mercado, sendo este um procedimento optativo.

3 - A Reavaliação significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se para estes o princípio de custo original corrigido monetariamente. Objetiva, conceitualmente, que o balanço reflita os ativos a valores mais próximos aos de reposição.

4 - Permite, ainda, que os valores dos bens do imobilizado reavaliados sejam apropriados, através da depreciação, aos custos ou despesas pelos novos valores, apurando resultados operacionais mais consentâneos com o conceito de reposição dos ativos.

A REAVALIAÇÃO FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

5 - Em vários países a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável como um princípio contábil, por contrariar o conceito de custo como base de valor. Sua permissão no Brasil se deu através da legislação societária, complementada pela legislação fiscal. Sua utilização, todavia, deve ser praticada dentro de critérios técnicos, apurada por parâmetros pautados pela realidade, e devidamente informada nas demonstrações contábeis e notas explicativas quanto a seus valores e reflexos.

6 - Assim, a avaliação de ativos pelo custo corrigido monetariamente é o critério preferencial consagrado pelos princípios fundamentais de contabilidade, sendo a reavaliação um critério alternativo, que, se adotada dentro dos parâmetros e critérios técnicos definidos neste Pronunciamento, constitui-se em prática contábil aceitável. Em ambos os casos, deve-se observar o valor de recuperação, sempre que menor, conforme comentado no item 44. Essa posição se coaduna com as normas internacionais de contabilidade do " IASC - International Accounting Standards Committee" .

A LEGISLAÇÃO FISCAL E A HETEROGENEIDADE NA APLICAÇÃO

7 - Apesar de os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação societária determinarem uma correção monetária que reflita a perda no poder aquisitivo da moeda, na prática, todavia, a correção monetária oficial tem sido registrada pelas empresas, por força da legislação fiscal, com base na variação de índices oficiais, cuja evolução, ao longo do tempo, nem sempre acompanhou a efetiva perda do poder aquisitivo da moeda. Esse fato gerou significativa diferença entre o valor líquido contábil dos bens (custo corrigido menos depreciações acumuladas) e seu valor de mercado, o que levou muitas empresas a adotarem a reavaliação como forma alternativa de eliminar tal distorção, apesar de, originalmente, a reavaliação visar a flutuações no valor de mercado dos bens e não suprir uma correção monetária menor que a inflação. Ao longo do tempo foram adotadas medidas especiais pela legislação fiscal, tais como correção monetária especiais ou complementares, visando eliminar ou reduzir tais diferenças.

8 - A legislação fiscal, ao tratar do assunto, determina que a reavaliação seja tributada quando for utilizada para aumento de capital ou quando ocorrerem os seguintes eventos: alienação do ativo reavaliado, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento; transferência do ativo permanente para o ativo circulante ou realizável a longo prazo. A legislação estabelece as condições de tributação da reserva de reavaliação efetuada pela própria empresa e daquela efetuada na subscrição de capital ou de valores mobiliários, ou na fusão, incorporação ou cisão de empresas.

9 - A flexibilidade permitida pela legislação levou a uma heterogeneidade de tratamento na aplicação da

reavaliação por parte das empresas, inclusive com a adoção de práticas distantes do objetivo para o qual foi criada, tais como, entre outros: a) - empresas que efetuaram reavaliações para compensar correções monetárias insuficientes; b) - empresas que efetuaram a contabilização de depreciações aceleradas ou superiores ao efetivo desgaste físico dos bens; c) - empresas que registraram reavaliações visando demonstrar custos mais atualizados para justificar aumentos de preços; d) - empresas que a aplicaram visando afetar distribuição de lucros; e) - empresas que a aplicaram visando benefícios de ordem fiscal mediante a compensação contra prejuízos fiscais prestes a expirar; e f) - empresas que a adotaram objetivando alterações na relação entre capital próprio e de terceiros.

DEFINIÇÕES

10 - Os termos abaixo são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Custo Corrigido ou Custo Atualizado Monetariamente: é o custo original representado pelo montante de caixa ou equivalente de caixa dado em pagamento pela aquisição de um bem, por ocasião de sua compra ou construção, considerado em termos de moeda de poder aquisitivo constante, ou seja, corrigido monetariamente;

Valor de Mercado: é o valor de entrada, que a empresa despenderia no mercado para repor o ativo, considerando-se uma negociação normal entre partes independentes e isentas de outros interesses. Esse valor deve considerar o preço à vista de reposição do ativo, contemplando as condições de uso em que o bem se encontra;

Valor Líquido Contábil: é o montante pelo qual um bem está registrado na contabilidade e refletido no balanço patrimonial, seja pelo valor de custo corrigido, seja pelo valor de mercado (reavaliação), líquido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

Valor Recuperável: é o montante que a empresa espera recuperar pelo uso futuro de um ativo nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa.

OBJETIVO DESTES PRONUNCIAMENTO

11 - A primeira versão deste Pronunciamento, editada pelo Instituto Brasileiro de Contadores em 1985 e referendada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM em janeiro de 1986, visou conceituar e disciplinar o assunto, proporcionando um embasamento técnico para evitar muitas das situações acima expostas. O objetivo deste Pronunciamento é adaptar o anterior às normas internacionais de contabilidade, bem como à própria evolução desse tema no Brasil.

HIPÓTESES POSSÍVEIS DE REAVALIAÇÃO

12 - O presente Pronunciamento se aplica às seguintes situações previstas nas legislações societária e fiscal que tratam de reavaliação:

- a) - reavaliação voluntária de ativos próprios;
- b) - reavaliação de ativos por controladas e coligadas;
- c) - reavaliação na subscrição de capital em outra empresa com conferência de bens;
- d) - reavaliação nas fusões, incorporações e cisões.

REAVALIAÇÃO VOLUNTÁRIA DE ATIVOS PRÓPRIOS

ATIVOS QUE PODEM SER REAVALIADOS

13 - A Lei nº 6.404/76 menciona que a reavaliação pode ser feita para os " elementos do ativo " , o que pode dar o entendimento de abranger não só itens do imobilizado, como de investimentos e ativo diferido, além de estoques, entre outros. A legislação fiscal é mais restritiva e refere-se somente a itens do ativo permanente não abrangendo, portanto, os estoques ou outros ativos constantes do Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

14 - O entendimento neste Pronunciamento é de que a reavaliação seja restrita a bens tangíveis do ativo imobilizado, desde que não esteja prevista sua descontinuidade operacional.

AMPLITUDE E PERIODICIDADE DA REAVALIAÇÃO

15 - Uma vez que a empresa opte por realizar e contabilizar a reavaliação, o critério para avaliação do seu

imobilizado deixa de ser o valor de custo corrigido e, portanto, as reavaliações serão periódicas, com uma regularidade tal que o valor líquido contábil não apresente diferenças significativas em relação ao valor de mercado na data de cada balanço. Dessa forma, devem-se observar os seguintes prazos máximos:

- a) - anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;
- b) - a cada quatro anos, para os ativos cuja oscilação do preço de mercado não seja relevante, incluindo ainda os bens adquiridos após a última reavaliação;
- c) - observados o conceito e prazos acima, a empresa pode optar por um " sistema rotativo" , realizando, periodicamente, reavaliações parciais, por rodízio, com cronogramas definidos, que cubram a totalidade dos ativos a reavaliar a cada período.

O IMOBILIZADO A REAVALIAR

Reavaliação Global e Parcial

16 - Ao decidir-se, em relação ao immobilizado, passar de um conceito de custo corrigido para o de mercado em data determinada, tal base deve ser utilizada para todo o immobilizado tangível, com vistas a impedir que determinados itens figurem por um critério e outros por base diferente de avaliação. No entanto, por não se coadunar com o conceito de valor de reposição, não devem ser reavaliados os itens que estão em vias de serem descontinuados e os que não deverão ser repostos.

17 - Apesar de não recomendável, é admissível que a reavaliação seja parcial e não para todos os itens do immobilizado. Nesse caso, todavia, é necessário proceder à reavaliação de todos os itens da mesma natureza ou da mesma conta, não se aplicando o disposto no item 15(c). Além disso, em reavaliações parciais do immobilizado, a empresa deverá proceder a uma clara evidenciação nas notas explicativas sobre quais itens e/ou contas foram reavaliados e quais não o foram, com indicação do valor líquido contábil anterior, da nova avaliação e da reavaliação registrada por conta ou natureza.

Imobilizado Descontinuado

18 - No caso de ativos reavaliados, componentes de uma linha de atividade que estiver sendo descontinuada, deve-se voltar ao conceito de custo corrigido, estornando-se, para tanto, a parcela da reavaliação embutida no ativo e as respectivas reserva de reavaliação e provisão para impostos e contribuições.

Ajuste da Avaliação

19 - A reserva de reavaliação é, pela própria determinação da legislação, um acréscimo do ativo correspondente, ou seja, presume-se sempre que a reavaliação é positiva, o que não significa que não possa haver sua redução ou mesmo eliminação.

20 - Os laudos de avaliação poderão indicar que, para bens de uma conta ou natureza, é possível haver itens que, comparados com os dos registros contábeis, resultem em diferenças positivas ou negativas. É entendimento que, nesse caso, se deverá proceder aos acréscimos e decréscimos correspondentes.

21 - Na hipótese de os laudos de avaliação indicarem que, no conjunto, o total apurado é inferior ao valor líquido contábil dos bens correspondentes, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) - quando de uma primeira reavaliação ou quando não houver saldo na reserva não cabe o reconhecimento do efeito negativo. Todavia, a empresa deverá verificar se o valor líquido contábil dos ativos, considerados em conjunto, é recuperável através de suas operações futuras, conforme estabelecido no item 44;
- b) - quando houver saldo na reserva de reavaliação o efeito negativo deve ser reconhecido nos termos do item 39.

PROCEDIMENTOS PARA REAVALIAÇÃO E LAUDO DE AVALIAÇÃO

A Nomeação dos Peritos ou Empresa Especializada

22 - A Lei nº 6.404/76 estabelece a avaliação por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em Assembléia Geral Extraordinária, convocada com essa finalidade no caso de sociedades por ações. Nas demais entidades, procedimento semelhante deve ser adotado.

23 - A legislação não faz referência quanto à especialização dos peritos, já que a perícia é um exame ou vistoria de caráter técnico e especializado. Decorre, portanto, que os peritos ou empresa avaliadora a serem

nomeados com essa finalidade devem possuir especialização na matéria pertinente ao objeto da avaliação.

24 - Também não é feita, pela legislação, qualquer menção quanto à independência dos peritos ou empresa avaliadora em relação à empresa ou a seus acionistas ou sócios. É, todavia, fundamental que os conceitos de independência profissional sejam observados na nomeação dos peritos.

Critérios de Avaliação

25 - A Lei nº 6.404/76 define que os peritos ou empresa especializada apresentarão laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados. Como é de conhecimento geral, as avaliações podem ser feitas dentro de técnicas, critérios e valores diversos para os mesmos bens, em função de objetivos diferentes que se pretendam.

26 - O laudo de avaliação aqui referido deve estar voltado ao objetivo da reavaliação e, portanto, passa a expressar uma nova base de avaliação de ativos que se reflete na contabilidade e demonstrações contábeis das empresas. Nesse sentido, deve preservar os demais princípios de contabilidade, especialmente o da continuidade, ou seja, deverá levar em conta o pressuposto da empresa em marcha e considerar a efetiva possibilidade de recuperação dos ativos em avaliação mediante seu uso nas operações.

27 - Por esse princípio, por exemplo, os bens do imobilizado destinam-se a ser utilizados na geração de produtos ou serviços, dentro do objeto social da empresa, e não a ser liquidados ou vendidos. A avaliação de tais ativos, dentro desse princípio, deve ser baseada em valor de entrada, o que implica que o valor de custo somente pode ser substituído, mediante reavaliação, pelo valor de reposição no estado em que se encontra.

28 - Em suma, objetiva-se avaliar os ativos em função de seu valor de utilidade ou valor de uso nas condições em que se encontram, voltados à continuidade operacional da empresa. É aplicável, assim, como valor de entrada, o custo corrente de reposição, computado seu desgaste físico e técnico e considerado seu valor de utilidade operacional para a empresa.

29 - Não se enquadra, portanto, dentro desse conceito, eventual valor futuro potencial dos ativos e nem seu valor de saída (valor de venda ou liquidação), já que a reavaliação não se destina a tal finalidade.

30 - São esses alguns parâmetros que devem ser seguidos pelos peritos ou empresa especializada, na seleção e aplicação dos critérios de avaliação de ativos, que tenham a finalidade da reavaliação prevista na Lei nº 6.404/76.

Identificação dos Itens a serem Reavaliados e de sua Reavaliação

31 - É requisito, dentro dos procedimentos de reavaliação, que os bens objeto da nova avaliação sejam individualmente identificados quanto à sua descrição e contabilização (conta ou subconta que especifiquem o custo corrigido e depreciações acumuladas correspondentes). O novo valor de avaliação de cada bem deverá ser comparado com o valor líquido contábil correspondente, sendo importante que se proceda a comparação na mesma data-base, ou seja, tais bens deverão ter registradas as correções monetárias e depreciações, amortizações ou exaustões correspondentes até a mesma data-base da avaliação dos peritos. Não se deve confundir, dessa forma, valor de reavaliação com ausência de correção monetária, depreciações ou baixas.

Defasagem entre as datas do Laudo de Avaliação e de sua Aprovação e Contabilização

32 - Sempre que houver defasagem entre a data-base do laudo de avaliação e a data da Assembléia Geral Extraordinária ou da Reunião dos Quotistas que o aprova, deverá ser efetuada a atualização monetária dos valores do laudo de avaliação, pelo mesmo índice de correção do balanço e, quando aplicável, das depreciações correspondentes. Portanto, é imprescindível que o laudo faça menção à data-base da avaliação de cada bem, que difere da data de emissão do laudo, normalmente posterior.

Vida Útil Remanescente

33 - Quando se tratar de bem sujeito a desgaste físico, é indispensável que o laudo indique sua vida útil econômica remanescente, visando a definição das futuras taxas de depreciação.

Impostos Incidentes sobre a Reserva de Reavaliação

34 - A reavaliação positiva representa acréscimo de patrimônio líquido que será tributado futuramente pela realização dos ativos. Considerando-se esse ônus existente sobre a reavaliação, no momento de seu registro deve-se reconhecer a carga tributária (imposto de renda e contribuição social) devida sobre a futura

realização dos ativos que a geraram. O lançamento contábil deve ser efetuado a débito de conta retificadora da reserva de reavaliação (que pode ser através de conta retificadora para controle fiscal) e a crédito de provisão para imposto de renda no Exigível a Longo Prazo. Esta provisão será transferida para o Passivo Circulante à medida que os ativos forem sendo realizados. Os valores dos impostos e contribuições registrados no passivo devem ser atualizados monetariamente, em consonância com o disposto no item 38. As eventuais oscilações nas alíquotas dos impostos e contribuições devem ser reconhecidas, se aplicável, em contrapartida à correspondente conta retificadora da reserva de reavaliação.

35 - Essa provisão para impostos incidentes sobre a Reserva de Reavaliação não deverá ser constituída para ativos que não se realizarão por depreciação, amortização ou exaustão e para os quais não haja qualquer perspectiva de realização por alienação ou baixa, como é o caso de terrenos. Nessa hipótese, o ônus fiscal somente será reconhecido contabilmente no futuro quando, por mudança de circunstâncias, ocorrer a alienação ou baixa.

FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Constituição

36 - O resultado de reavaliação, ou seja, a diferença entre o valor da nova avaliação e o valor líquido contábil do bem, corrigido monetariamente e depreciado até a data da avaliação, deverá ser incorporado ao ativo reavaliado correspondente e terá como contrapartida conta denominada reserva de reavaliação, no Patrimônio Líquido, com o conseqüente reconhecimento dos impostos incidentes sobre a reserva de reavaliação, conforme comentado no item 34. Esta contrapartida, todavia, deverá ser creditada como receita não operacional, na hipótese de que a entidade tenha registrado anteriormente como despesa, até o limite desta, atualizada monetariamente, uma perda decorrente de reavaliação negativa relacionada com o mesmo bem, conforme o item 39.

37 - A empresa deverá ter controle analítico que identifique o valor da reavaliação, bem a bem, para determinação de sua realização futura via depreciação e baixa.

38 - A reavaliação do bem e a reserva de reavaliação, como partes integrantes do ativo permanente e do patrimônio líquido da empresa, serão corrigidas monetariamente a partir da data-base de sua contabilização, observando-se o disposto no item 32.

39 - Na hipótese de reavaliação negativa, comentada no item 21, a contabilização deve obedecer ao seguinte:

a) - o valor reduzirá o imobilizado em contrapartida a: (a.1) - reserva de reavaliação, correspondente aos mesmos bens e originada de reavaliações anteriores, e (a.2) - a provisão para imposto de renda diferido, que será reduzida proporcionalmente à redução da reserva.

b) - quando a reserva e respectiva provisão para imposto de renda forem insuficientes para a contabilização de redução do ativo, representará que o valor de mercado é inferior ao valor do custo original corrigido líquido das depreciações, e, portanto, esta insuficiência será lançada como despesa não-operacional no resultado do período em que a reavaliação ocorrer, mediante constituição de provisão para perdas. Esta provisão somente será reconhecida se a perda for considerada irre recuperável.

Depreciação, Amortização ou Exaustão e Correção Monetária dos Bens Reavaliados

40 - Após a reavaliação, a depreciação, amortização ou exaustão desses bens deve ser calculada e contabilizada sobre esse novo valor total (como custo do produto ou despesa do exercício, conforme o caso), considerando a vida útil econômica remanescente indicada no laudo.

Realização da Reserva de Reavaliação

41 - A reserva de reavaliação é considerada realizada na proporção em que se realizarem os bens reavaliados, devendo ser transferida para lucros ou prejuízos acumulados. A reserva de reavaliação não pode ser utilizada para aumento de capital ou amortização de prejuízo enquanto não realizada.

42 - Devem ser considerados como realizados os valores de reavaliação na medida da ocorrência dos seguintes fatos:

a) - depreciação, amortização ou exaustão do valor da reavaliação dos bens computada como custo ou despesa operacional no período;

b) - baixa dos bens reavaliados em virtude de alienação ou perecimento.

43 - A simples transferência dos bens objeto da reavaliação do Ativo Permanente para o Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo não representa realização da reserva.

RECUPERAÇÃO DO VALOR LÍQUIDO CONTÁBIL

44 - Em princípio todos os ativos constantes do balanço de uma empresa devem ser recuperáveis. Valor de recuperação no caso do imobilizado é o montante que a empresa espera recuperar pelo uso futuro de um ativo nas suas operações, incluindo seu valor residual na baixa. Dessa forma, o imobilizado (um item ou grupo de itens) deve ser periodicamente acompanhado com o objetivo de verificar se o valor de recuperação está inferior ao valor líquido contábil, quer esteja avaliado pelo custo corrigido ou pelo mercado (reavaliação). Quando isto ocorrer, o valor líquido contábil deve ser reduzido ao valor de recuperação. Todavia, esta redução somente deve ocorrer se for considerada não temporária. O montante desta redução deve reverter uma reavaliação anterior, sendo debitado a reserva. Um eventual aumento subsequente no valor de recuperação desses ativos deve reverter baixas anteriores. Essa verificação deve levar em conta o grupo de itens do imobilizado que formam um conjunto ou projeto e os demais ativos correspondentes, particularmente o ativo diferido. Preferencialmente, o valor de recuperação deve estar baseado no fluxo futuro de caixa descontado a valor presente, considerando as operações da companhia como um todo.

REAVALIAÇÃO DE ATIVOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS

INTRODUÇÃO

45 - Não é aplicável uma reavaliação de investimentos em outras empresas, particularmente os em controladas e coligadas avaliados pelo método de equivalência patrimonial. No entanto, a investidora, ao refletir na conta de investimentos a variação patrimonial oriunda de reserva de reavaliação registrada pela controlada ou coligada, feita conforme o presente Pronunciamento, deverá proceder conforme indicado nos itens a seguir.

46 - Visando manter uniformidade de critérios, melhor descrita no item 54, a investidora somente registrará essa variação patrimonial caso seja consistente com o seu procedimento, ou seja, também tenha as suas contas correspondentes avaliadas pelo mesmo critério de mercado.

47 - A investidora somente deve refletir na conta de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, a variação patrimonial oriunda de reserva de reavaliação registrada pela sociedade investida levando em conta se: (a) - o ativo reavaliado pela investida for considerado recuperável naquela empresa, e (b) - sua conta de investimento acrescida do valor da reavaliação feita pela investida for considerada recuperável como investimento permanente.

CONTABILIZAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA

48 - O acréscimo na conta de investimentos que corresponde à porcentagem de participação da investidora sobre a reserva de reavaliação constituída pela controlada ou coligada, deverá ser registrado contabilmente na mesma data-base em que tiver sido reconhecido na investida, tendo como contrapartida uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, em conta própria que identifique tratar-se de reavaliação de controlada ou coligada, segregada, portanto, da reserva de reavaliação voluntária de ativos próprios. No caso de reduções de ativo da controlada que impliquem o reconhecimento de despesa ou mesmo a receita por sua recuperação futura, conforme o item 39, a investidora automaticamente reconhecerá o efeito como resultado operacional de equivalência patrimonial.

49 - A variação na conta de investimentos e a correspondente reserva devem ser corrigidas monetariamente a partir dessa data-base de contabilização.

COMPENSAÇÃO DE REAVALIAÇÃO COM ÁGIO OU DESÁGIO

50 - O valor da reserva de reavaliação, decorrente da avaliação de bens a que procedeu uma sociedade controlada ou coligada, deverá ser deduzido do saldo do ágio que houver sido pago na aquisição do investimento, correspondente somente à mais-valia dos bens do ativo imobilizado que foram reavaliados e que deram origem àquele ágio. Na hipótese de reavaliação negativa, deve-se baixar os saldos de deságios originados dos mesmos bens.

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

51 - A reserva de reavaliação apurada na investidora, decorrente da avaliação de bens efetuada por controladas ou coligadas, será considerada realizada na ocorrência dos seguintes fatos:

a) - na proporção em que a reavaliação da controlada ou coligada que lhe deu origem for sendo realizada por depreciação, amortização ou exaustão ou por baixa por alienação ou perecimento dos ativos reavaliados e deve corresponder, proporcionalmente, à revisão da reserva de reavaliação pela controlada ou coligada;

b) - na baixa dos investimentos nas respectivas controladas ou coligadas que deram origem à reavaliação.

52 - A utilização pela investida da reserva de reavaliação, para aumento de capital ou absorção de prejuízos acumulados, não representa uma realização da reserva de reavaliação na investidora.

CONTABILIZAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

53 - A reserva de reavaliação, na medida da realização acima descrita, deverá ser transferida para a conta lucros ou prejuízos acumulados no patrimônio líquido.

UNIFORMIDADE ENTRE INVESTIDORA E INVESTIDAS NA REAVALIAÇÃO

54 - Quando uma empresa opta por reavaliar seus próprios ativos deve, como princípio geral, determinar às suas controladas e recomendar que suas coligadas também assim procedam, para haver uniformidade de critérios contábeis. Tal uniformidade é requerida pela legislação na avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial e se torna ainda mais importante quando a investidora elabora demonstrações contábeis consolidadas. As reavaliações efetuadas pela investidas devem seguir as mesmas orientações do presente Pronunciamento. O reconhecimento dos efeitos tributários pela controlada ou coligada, conforme o item 34, é automaticamente registrado pela investidora como redução do investimento e respectiva reserva de reavaliação. Na hipótese de investimento avaliado pela equivalência patrimonial passar a ser avaliado pelo método de custo corrigido, recomenda-se à investidora baixar as reavaliações anteriores, devendo adotar controles para sua realização futura caso não o faça.

Investimento Descontinuado

55 - O disposto no item 18 aplica-se também aos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, devendo-se efetuar o estorno contra a respectiva conta de investimento.

REAVALIAÇÃO NA SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL EM OUTRA EMPRESA COM A CONFERÊNCIA DE BENS

APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

56 - A subscrição de capital pode ser integralizada mediante a conferência de bens. A legislação societária determina que os bens usados para integralização de capital sejam avaliados por três peritos ou por empresa especializada nomeados em assembléia dos subscritores. Esse procedimento e laudo visam dar suporte e proteção a todos os sócios na definição do valor de tais bens convencionados entre as partes, sendo que o subscritor, que está dando os bens, pode atribuir a este valor inferior ao do laudo.

57 - Dessa forma, a avaliação faz parte do processo negocial de definição do valor quando o relacionamento se dá entre empresas independentes, e não representa uma reavaliação espontânea nos termos anteriormente definidos.

FORMA DE CONTABILIZAÇÃO

Integralização - na Investida

58 - A empresa que recebeu bens como integralização de capital deve registrar tais ativos em função de sua natureza e pelo valor a eles atribuídos na assembléia ou no contrato social e convencionado entre as partes, pois esse é o custo original dos bens para essa empresa, sendo irrelevante se o laudo de avaliação indicar valor superior.

Integralização - na Investidora

59 - A empresa que tiver integralizado o capital com bens deverá registrar como custo de investimento (ações subscritas integralizadas) o mesmo valor, ou seja, o valor negociado e convencionado em assembléia ou contrato social. Tendo em vista que tal valor poderá ser diferente do valor líquido contábil pelo qual tais bens estavam registrados nos seus ativos, a empresa reconhecerá lucro ou prejuízo ao dar baixa dos bens em

integralização contra o valor de custo das ações ou quotas recebidas, quando isso representar resultado realizado.

60 - A legislação fiscal permite, todavia, que tal ganho tenha sua tributação postergada, se o referido ganho for contabilizado como reserva de reavaliação no Patrimônio Líquido.

61 - No caso de integralização com imobilizado tangível em capital de controlada ou coligada avaliada pelo método de equivalência patrimonial, se esse acréscimo patrimonial representar resultado não realizado, tal valor deve ser registrado como reserva de reavaliação, líquida do diferimento dos impostos e contribuições incidentes.

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

62 - A realização dessa reserva de reavaliação ocorre com os seguintes fatos:

- a) - a alienação da participação societária;
- b) - a realização dos ativos pela investida que recebeu os bens proporcionalmente à:
 - b.1) - alienação dos bens, sob qualquer forma;
 - b.2) - depreciação, amortização ou exaustão;
 - b.3) - baixa por perecimento.

CONTABILIZAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA REAVALIAÇÃO

63 - A parcela da reserva de reavaliação realizada deverá ser transferida para a conta lucros ou prejuízos acumulados no Patrimônio Líquido.

REAVALIAÇÃO NAS FUSÕES, INCORPORAÇÕES E CISÕES

64 - Similarmente ao caso anterior, nas fusões, incorporações ou cisões de empresas podem surgir também as reservas de reavaliação. Aliás, são nessas reorganizações societárias que a reavaliações baseadas em laudos são de fato importantes e requeridas, diferentemente das reavaliações voluntárias, que são optativas. Esse fato ocorre nesses casos, já que são efetuadas assembléias onde os valores de ativos, passivos e consequente Patrimônio Líquido são definidos entre os acionistas das partes envolvidas, como resultados da negociação entre estes, baseados em laudos de avaliação.

65 - Nos casos de cisão, a reserva de reavaliação deve ser atribuída às empresas resultantes, com base nos respectivos ativos.

66 - A realização da reserva de reavaliação e sua contabilização devem seguir orientação similar ao tratamento já mencionado neste Pronunciamento.

NOTAS EXPLICATIVAS

67 - Em notas explicativas deverão ser divulgadas as informações sobre a reavaliação efetuada pela empresa, destacando:

- a) - as bases da reavaliação e os avaliadores (este item somente no ano da reavaliação);
- b) - o histórico e a data de reavaliação;
- c) - o sumário das contas objeto da reavaliação e respectivos valores;
- d) - o efeito no resultado do exercício, oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação, e baixas posteriores;
- e) - o tratamento quanto a dividendos e participações;
- f) - tratamento e valores envolvidos quanto a impostos e contribuições e correção monetária especial (artigo 2º da Lei nº 8.200/91) eventualmente contida na reserva de reavaliação.

APLICAÇÃO DESTE PRONUNCIAMENTO

68 - Este Pronunciamento se aplica às reavaliações contabilizadas a partir de 1º de julho de 1995. Para as reavaliações anteriores a essa data, as empresas poderão optar por uma das seguintes alternativas:

- a) - adoção do valor de mercado para avaliação do ativo imobilizado, aplicando integralmente as normas do presente Pronunciamento. Neste caso, terão até 30 de junho de 1996 para ajustes necessários;
- b) - adoção do método de custo corrigido na avaliação de seus ativos, mas podendo manter os ativos aos valores de reavaliação e correspondentes procedimentos anteriormente registrados, desde que atualmente estejam dentro de valores razoáveis de mercado ou que não sejam superiores ao valor de recuperação,

conforme o item 44. Recomenda-se neste caso seguir o disposto no item 34, devendo-se divulgar os valores envolvidos em nota explicativa quando não o fizer;

c) - retorno ao critério de custo corrigido, revertendo as reavaliações anteriormente registradas, procedimento este que deve ser aprovado em assembléia geral de acionistas ou reunião de quotistas.