



ORIENTAÇÃO TÉCNICA CONTÁBIL Nº 003/2024 – SEFA/DCG

REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

A **Diretoria de Contabilidade-Geral do Estado – DCG**, unidade programática que representa a Secretaria de Estado da Fazenda – SEFA, enquanto Órgão Central do Sistema Integrado de Contabilidade do Estado, no exercício de suas atribuições, estabelecidas especialmente no Inciso I, do art. 23, da Lei Complementar nº 231, de 17 de dezembro de 2020¹ (Lei de Qualidade e Responsabilidade Fiscal – LQRF), por intermédio do Departamento de Normas Contábeis – DNC, dirige suas ações com escopo central de melhorar a qualidade da informação contábil do Estado.

Assim, busca nas orientações técnicas uma forma de nortear os procedimentos contábeis de modo mais direcionado às demandas, bem como atualizar os profissionais envolvidos quanto aos procedimentos a serem realizados, intentando-se assegurar informações íntegras, úteis e transparentes.

Destarte, esta orientação tem por escopo tratar da contabilização e reconhecimento dos fatos e alterações patrimoniais oriundos da reavaliação de ativos.

OBJETIVO

Esta OTC visa estabelecer o tratamento contábil, metodológico e de reconhecimento junto às demonstrações contábeis acerca do tema: “Reavaliação de Ativos”, na administração direta, indireta, autárquica e fundacional do Estado do Paraná.

¹ Art. 23. Compete ao órgão central do Sistema Integrado de Contabilidade do Estado:
I - estabelecer normas e procedimentos contábeis para o adequado registro dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos órgãos e entidades da administração pública, promovendo o acompanhamento, a sistematização e a padronização da execução contábil;



ALCANCE

A presente Orientação Técnica alcança todas as unidades da administração direta e indireta, fundos e órgãos de regime especial do Estado do Paraná.

CONCEITUALIZAÇÃO

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP em seu Item 11.4 - Reavaliação do Ativo Imobilizado (pág. 229):

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado a entidade adotar esse modelo de mensuração é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

O Manual ainda destaca que a frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Deste modo, quando o valor justo de um ativo difere materialmente de seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação.

Outrossim, alinhada às Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC's TSP 07 e 08, a reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis².

Insta salientar que, o Manual preceitua que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada, de modo a evitar a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

² [...] **A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não difira materialmente daquele que seria determinado, utilizando-se seu valor justo na data das demonstrações contábeis.** (Item 44 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado e Item 74 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP 08 – Ativo Intangível. Grifo nosso).



Em complemento, o Manual ressalta que não há necessidade de se realizar reavaliações frequentes, de modo que devem ocorrer quando da alteração significativa de valor, assim, bens que não sofrem alterações significativas de valor podem ser reavaliados a cada três ou cinco anos, ou quando averiguada a necessidade.

Deste modo, por ocasião da elaboração das demonstrações contábeis, deve-se verificar se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe, pois isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos de maneira desnecessária.

Para tanto, com vistas a manter uma informação íntegra e tempestiva, é primordial que a unidade mantenha um controle patrimonial apropriado e contínuo.

PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

Primeiramente, insta salientar que, adotada a metodologia da reavaliação, em consonância com a NBC TSP 08, não deve haver a reavaliação de ativos que não tenham sido reconhecidos como ativo³.

Nessa toada, cumpre destacar que bens recebidos em transferências ou doações de entidades do mesmo ente não devem ser reconhecidos pelo custo histórico abarcado de reservas de reavaliações e depreciações para que então proceda a reavaliação no órgão recebedor, ou seja, a unidade transferidora deve apurar o valor líquido e realizar a transferência, qual será recepcionada na mesma qualidade.

Desta maneira, visando o equilíbrio das contas, em especial da qualidade do ativo, antes da realização dos lançamentos de reavaliação, é necessário apurar o valor líquido do ativo.

De modo geral, as perdas decorrentes da reavaliação são reconhecidas como Variação Patrimonial Diminutiva – VDP do período, conquanto, havendo

³ O modelo da reavaliação não permite:

- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
- (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo. (Item 75 da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TSP 08 – Ativo Intangível).



constituído Reserva de Reavaliação (conta do Passivo), a desvalorização remanescente carece de ter como contrapartida a referida reserva.

Por outro lado, o aumento superveniente oriundo da reversão da perda reconhecida em resultados anteriores é reconhecido como Variação Patrimonial Aumentativa – VPA, enquanto os valores acrescidos em virtude da reavaliação devem ser creditados na reserva de reavaliação.

1. Procedimento de Reconhecimento da perda

Se o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude da reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período (VPD).

D 3.6.1.x.x.xx.xx - Reavaliação Ativo Imobilizado

C 1.2.3.x.x.xx.xx – Ativo Imobilizado

2. Procedimento de Reconhecimento do Ganho – Constituição de reserva

Em uniformidade com o previsto nas normas brasileiras de contabilidade do setor público, tem-se que se o valor contábil da classe do ativo aumentar em virtude da reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação (passivo).

D 1.2.3.x.x.xx.xx - Ativo Imobilizado

C 2.3.6.1.x.xx.xx - Reserva de Reavaliação

3. Procedimento de Reconhecimento da Reversão da Perda

Em ocasiões em que a unidade tenha reconhecido uma perda no passado, transitando esta pelo resultado patrimonial, sua reversão, de igual modo, transita pelo resultado, reconhecendo, assim, ganho no resultado do período.

D 1.2.3.x.x.xx.xx - Ativo Imobilizado

C 4.6.6.1.x.xx.xx - Reversão de Reavaliação de Imobilizado
Lançamento posterior ao lançamento 1.



4. Procedimento de Reconhecimento da Perda após Ganho

Quando averiguado o decréscimo do item patrimonial, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva referente àquela classe de ativo.

D 2.3.6.1.x.xx.xx - Reserva de Reavaliação

C 1.2.3.x.x.xx.xx – Ativo Imobilizado
Lançamento posterior ao lançamento 2.

5. Procedimento de Reconhecimento onde a Reversão da Perda extrapola o limite da reavaliação

Desconsiderando o procedimento 3, caso a unidade verifique que o valor da reavaliação a maior seja superior a constituição da perda no passado, carecendo de reconhecimento de reserva, ou seja, nos casos de Reversão da Perda onde o montante apurado na reavaliação extrapola o saldo do decréscimo apurado em resultado anterior, deve-se reconhecer a diferença na conta Reserva de Reavaliação.

D 1.2.3.x.x.xx.xx - Ativo Imobilizado

C 4.6.6.1.x.xx.xx - Reversão de Reavaliação (até o limite da perda)

C 2.3.6.1.x.xx.xx - Reserva de Reavaliação

A título de exemplo: se no exercício X1 a unidade possui um ativo imobilizado com custo de R\$ 100,00, e no final do exercício apura uma perda de R\$ 10,00⁴, de modo que o ativo passará ao próximo exercício pela importância de R\$ 90,00.

Ao término do exercício X2, decorrente de alterações no valor mercado, apurou-se nova reavaliação, de modo que o bem passou a valer R\$ 105,00.

⁴ Procedimento 1



Percebe-se, então, que neste instante o bem vale R\$ 90,00, porém houve uma valorização da qual passou a valer R\$ 105,00. Logo, a diferença entre o valor contábil e o valor de mercado é de R\$ 15,00, que deve ser reconhecida.

Contudo, como a unidade reconheceu uma perda em X1, ela deve reverter o valor da perda até o seu limite para constituir uma reserva, desta maneira, a diferença deve ser lançada da seguinte forma:

R\$ 15,00 D – Imobilizado (Ativo)
R\$ 10,00 C – Reversão da Perda (VPA)
R\$ 5,00 C – Reserva de Reavaliação (Passivo)

Após os lançamentos, tem-se que o imobilizado restará com saldo R\$ 105,00, o montante de R\$ 5,00 a maior que o seu custo inicial, mas que tal diferença está demonstrada mediante a constituição da Reserva de Reavaliação, de igual valor, no Passivo.

6. Procedimento de Reconhecimento onde a Perda após o Ganho extrapola o limite da reserva

De maneira inversa ao procedimento 5, desconsiderando o lançamento 4, nos casos de perda após ganho, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva referente àquela classe de ativo, e, a diferença, deve ser reconhecida na conta de resultado, como despesa do período.

D 2.3.6.1.x.xx.xx - Reserva de Reavaliação (até o limite da reserva)
D 3.6.1.x.x.xx.xx - Reavaliação Ativo Imobilizado
C 1.2.3.x.x.xx.xx - Ativo Imobilizado

Assim, dando continuidade no passo anterior, onde a unidade auferiu uma reserva de R\$ 5,00, encerrando o exercício X2 com um imobilizado de R\$ 105,00. Entretanto, no exercício X3 percebe-se uma diminuição do valor do bem decorrente de desvalorização, por conta de novas tecnologias lançadas no mercado. Após a



reavaliação, foi verificado que o bem deveria estar registrado pelo montante de R\$ R\$ 95,00.

Para tanto, há que se mencionar que foi constituída uma reserva no exercício anterior, desta forma, primeiramente deve-se desreconhecer a Reserva de Reavaliação até o limite do seu saldo, para que se realize a despesa.

Logo, a diferença a menor reconhecida em X3 deve abarcar a reserva e a perda, devendo ocorrer da seguinte forma:

R\$ 5,00 D – Reserva de Reavaliação (Passivo)

R\$ 5,00 D – Reavaliação Ativo Imobilizado (VPD)

R\$ 10,00 C – Imobilizado (Ativo)

Conclui-se que o saldo final do Ativo será evidenciado pela importância de R\$ 95,00, conforme o adequado.

7. Depreciação de Ativo Reavaliado e Apuração do Valor Líquido

Posteriormente às reavaliações, os ativos continuam a ser depreciados e amortizados, desta forma, é imperioso entender que se o bem aumentou em decorrência de uma reavaliação, o saldo a ser depreciado também irá aumentar.

Em que pese as despesas de depreciação transitem pela variação patrimonial diminutiva, não deve ocorrer o mesmo tratamento para as despesas de depreciação cuja parte depreciada foi em função da constituição de reserva de reavaliação.

O Manual aponta que:

A reserva de reavaliação do patrimônio líquido decorrente do ativo imobilizado deverá ser realizada quando:

- Pelo desreconhecimento ou alienação do ativo.
- Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. **O valor da reserva de reavaliação a ser desreconhecido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.** (MCASP, 10ª ed., p. 231, 2023. Grifo nosso).

Do contido acima, fica claro que o saldo da reserva tem como base o valor da reserva constituída deduzida da depreciação a maior que teria ocorrido com base no valor registrado do bem.

A título de exemplo o MCASP (p. 232, 2022) traz como lançamento da depreciação o seguinte:

Depreciação no valor de R\$ 100,00 incidente sobre o ativo reavaliado. A depreciação incidente sobre o ativo com base em seu custo histórico seria no valor de R\$ 70,00, ou seja, a reavaliação do ativo resultou em acréscimo de depreciação no valor de R\$ 30,00.

D 3.3.3.x.x.xx Depreciação, Amortização e Exaustão 70,00
 D 2.3.6.1.x.xx.xx Reserva de Reavaliação do Ativo Imobilizado 30,00
 C 1.2.3.8.x.xx.xx (-) Dep., Amortização e Exaustão Acumuladas 100,00

Assim, do aludido, verifica-se que foi reconhecida no ativo uma depreciação acumulada de R\$ 100,00, porém, sua contrapartida ocorreu em R\$ 70,00 como VPD e R\$ 30,00 diminuindo o saldo da reserva de reavaliação.

Visando elucidar esse arrazoado, criou-se essa seguinte situação:

A unidade Alfa tem registrado no seu imobilizado um ativo líquido de R\$ 700,00, que deve ser depreciado a taxa de 10% no período. Realizado o levantamento de que este imobilizado vale R\$ 1.000,00, a unidade precisou reconhecer uma reserva de R\$ 300,00.

	Imobilizado		Reserva de Reavaliação
SI	700,00		
1	300,00		300,00 1

Lançamento 1 – Reconhecimento Reserva de Reavaliação

A partir deste instante, as depreciações devem ocorrer na quantidade referente ao ativo, ou seja, em 10%. Logo, a depreciação do período ocorrerá na importância de R\$ 100,00 (10% de R\$ 1.000,00).



Imobilizado		Reserva de Reavaliação	
SI	700,00	2	30,00
1	300,00		300,00
SF	1.000,00		

(-) Depreciação Acum.		Despesa de Depreciação	
	100,00	2	70,00

Lançamento 2 – Lançamento de Depreciação após Reavaliação

Desse modo, pode-se averiguar que a depreciação acumulada a que se refere o bem encontra-se no ativo conforme o padrão adequado, porém, a efetiva despesa ocorreu no montante do custo histórico do bem, e o complemento, de forma parcial, na reserva de reavaliação.

Se a entidade Alfa, após os lançamentos efetuar a apuração do valor líquido do bem, é possível perceber que a transação não desvalorizará o ativo a maior que o seu custo histórico, resguardando o valor original, como aponta o MCASP.

Imobilizado			Reserva de Reavaliação		
SI	700,00	100,00	3	2	30,00
					300,00
1	300,00	270,00	3		0
	1.000,00	370,00		3	270,00
					0
S	630,00				-
F					S
					F

(-) Depreciação Acum.			Despesa de Depreciação		
3	100,00	100,00	2	70,00	
		-			SF

Lançamento 3 – Apuração do Valor Líquido



De acordo com o lançamento 3, a apuração do valor líquido tomou como contrapartida o próprio imobilizado, sendo a confrontação da depreciação acumulada mais o saldo da reserva de reavaliação.

Veja-se por esse prisma que, caso não existisse a reavaliação, o valor do imobilizado seria R\$ 700,00, e a depreciação do período R\$ 70,00 (10%), assim sendo, o valor líquido restaria de igual montante, R\$ 630,00.

Por outro lado, caso não houvesse o reconhecimento da depreciação acumulada em contrapartida com o valor da reserva de reavaliação, ou seja, se o reconhecimento da despesa (VPD) do período ocorresse no valor total de R\$ 100,00, deveria subtrair do bem, de R\$ 1.000,00, os montantes de R\$ 100,00 referente à depreciação acumulada e R\$ 300,00 da reserva de reavaliação. Nesta linha, o saldo final do ativo seria equivalente a R\$ 600,00, o que não compete com a realidade da entidade.

Portanto, o reconhecimento da depreciação equivalente ao acréscimo constituído a título de reserva de reavaliação, tem por escopo manter a integridade do valor original do ativo, bem como permitir a apuração de resultado positivo oriundo da alienação no período em que ocorrer a transação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A metodologia da reavaliação, quando adotada, tem por objetivo principal manter os ativos atualizados, trazendo para a unidade o valor patrimonial atual com base no mercado ativo e no custo de reposição, à vista disso, é imprescindível o acompanhamento contínuo e adequado do patrimônio, para que a informação não se torne intempestiva.

Importante ressaltar que os procedimentos elencados nesta orientação acerca dos ganhos decorrentes de reavaliações revogam o lançamento X⁵ contido

⁵ X. Lançamento de ganho de valor por reavaliação de bens:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.3.x.x.xx Imobilizado

C 4.6.1.1.1.xx Reavaliação de Imobilizado – Consolidação (Lançamento X da Orientação Técnica Contábil n.º 02/2019 – Bens Móveis Imóveis).



na Orientação Técnica Contábil nº 02/2019, que versa sobre o reconhecimento, a mensuração e contabilização de bens móveis e imóveis.

Cabe salientar que na existência de dúvidas pertinentes à contabilização não contemplada nesta Orientação Técnica, estas deverão ser encaminhadas ao Departamento de Normatização Contábil, por meio de protocolo, contendo o detalhamento e a situação a ser orientada.

A vista do exposto, a Diretoria de Contabilidade-Geral do Estado destaca que permanece integralmente à disposição dos agentes administrativos responsáveis pela execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial do Estado do Paraná. Registrando que tal recomendação se deve a importância da manutenção da integridade no registro da informação contábil, do zelo e da transparência.

Curitiba, *datado e assinado digitalmente.*

Samantha Belin Antonio
Departamento de Normatização Contábil – DCG/DNC
Divisão de Normatização e Orientação Contábil
CRC 070.753/O-3 PR

João Carlos de Melo
Diretoria de Contabilidade-Geral - SEFA/DCG
Chefe do Departamento de Normatização Contábil – DCG/DNC

De acordo.

Rafael Florêncio Batista
Diretoria de Contabilidade-Geral - SEFA/DCG
Diretor-Adjunto de Contabilidade-Geral do Estado
CRC-PR 063.677/O-0

De acordo.

Gisele de Carvalho Carloto Rodrigues
Diretora de Contabilidade-Geral
Contadora-Geral do Estado
CRC-PR 055.596/O-5



ePROTOCOLO

Correspondência 078/2024.

Documento: **OTC_n_003_2024_Reavaliacao_vF.pdf.**

Assinatura Qualificada realizada por: **Samantha Belin Antonio** em 27/03/2024 16:53, **Rafael Florencio Batista** em 27/03/2024 17:03.

Assinatura Avançada realizada por: **João Carlos de Melo (XXX.025.498-XX)** em 01/04/2024 09:26 Local: SEFA/DCG, **Gisele de Carvalho Carloto Rodrigues (XXX.189.729-XX)** em 02/04/2024 17:16 Local: SEFA/DCG.

Inserido ao documento **787.069** por: **Samantha Belin Antonio** em: 27/03/2024 16:53.



Documento assinado nos termos do Art. 38 do Decreto Estadual nº 7304/2021.

A autenticidade deste documento pode ser validada no endereço:

<https://www.eprotocolo.pr.gov.br/spiweb/validarDocumento> com o código:

99c76874e59cc00e64f171e80c12026b.