

Sumário

Este parecer foi elaborado pelo autor com base em estrutura simplificada, limitando-se às seções “Exposição da Consulta” ou “Consulta” (ou semelhante) e “Parecer”, sem subdivisões internas, em função da natureza da matéria e da consulta formulada, deixando-se, por essa razão, de apresentar sumário.

PARECER JURÍDICO

Reavaliação de direitos de lavra mineral.

EXPOSIÇÃO E CONSULTA

A COMPANHIA ALPHA ("Consulente") expõe que é proprietária de terras no Estado X nas quais se acham localizadas minas de magnetita, objeto de manifesto ou concessões de lavra de que a Consulente é titular, e que se acham em franca exploração.

A Consulente pretende refletir em suas demonstrações financeiras o real valor econômico desses recursos minerais e consulta se, de acordo com a legislação comercial e fiscal em vigor, pode proceder à reavaliação desse seu ativo.

PARECER

1. Reavaliação de bens do ativo é o procedimento pelo qual a sociedade reconhece na sua escrituração, com base em laudo de avaliação, valor de um bem diferente do seu custo de aquisição.

A Lei das S.A. (nº 6.404, de 15.12.76) reproduzindo princípio da Contabilidade, prescreve, no artigo 183, o custo de aquisição como regra básica de avaliação dos bens do ativo da companhia mas admite, no § 3º do artigo 182, o aumento de valor atribuído a elementos do ativo cuja contrapartida seja registrada como reserva de reavaliação, desde que o novo valor atribuído tenha por base laudo que satisfaça aos requisitos do artigo 8º (sobre formação do capital em bens) e seja aprovado pela Assembleia Geral.

2. Apesar de expressamente prevista na lei comercial, devido à influência entre nós da técnica contábil norte-americana -- contrária a reavaliações -- muitos contadores brasileiros procuram restringir as normas legais que a autorizam.

Como explica PAUL ROSENFELD, na seção 24 do Accountants'Handbook, (6ª ed., editada por LEE J. SEIDLER e D.R. CARMICHAEL, John Wiley, & Sons, New York, 1970, p. 24-11), na década de 1920 o procedimento de reavaliação foi amplamente utilizado nos Estados Unidos, mas depois do "crash" da Bolsa de Nova Iorque de 1929 e da "Grande Depressão", que a ela se seguiu, muitas empresas foram obrigadas a cancelar reavaliações e reduzir o valor de ativos, e parte da culpa pelo "crash" foi atribuída aos contadores que admitiram reavaliações. Como consequência, os contadores norte-americanos passaram a insistir no princípio de que somente na hipótese de reconstituição da companhia os ativos podem ser escriturados por valor maior do que o custo histórico. E, nas palavras do citado autor, "já foi dito que esta geração de contadores precisa se extinguir antes que o registro nas demonstrações financeiras de aumentos de preço dos ativos acima do custo histórico possa ser novamente considerado seriamente".

A situação no Brasil é diferente: entre nós, reavaliação é prática corrente tradicional, para a qual contribuiu certamente o processo inflacionário. O Regulamento do Imposto de Renda de 1926 (Decreto nº 17.390, de 26.07.26) já estabelecia a tributação de novas avaliações (art. 56, § 1º); a lei de sociedades por ações de 1940 admitia a avaliação de bens do ativo circulante por valor corrente ou venal superior ao custo de aquisição ou fabricação, embora vedasse a distribuição dessa diferença como dividendos (DL 2.627/40, art. 129, parágrafo único, alínea "b"); e a legislação do imposto de renda -- cujas normas sobre escrituração prevaleceram até 1976 sobre as da lei comercial -- admitiu e regulou diversas reavaliações.

3. O dispositivo da Lei nº 6.404/76 que regula a reavaliação sem distinguir entre bens do ativo circulante, realizável a longo prazo ou permanente ajusta-se, portanto, à tradição da lei comercial brasileira, e o Decreto-lei nº 1.598/77, ao adaptar a legislação do imposto de renda à Lei das S.A. de 1976, autorizou (no art. 35) o diferimento do imposto sobre

aumento de ativo originário de reavaliação, desde que registrado em reserva de reavaliação e reconhecido como lucro tributado à medida da realização.

Segundo o Decreto-lei nº 1.598/77, esse regime se aplicava à reavaliação de quaisquer bens do ativo, mas o Decreto-lei nº 1.730/79, no item VI do artigo 1º, deu nova redação ao artigo 35 do Decreto-lei nº 1.598/77, restringindo esse tratamento tributário aos "bens do ativo permanente".

4. O IBRACON - INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES divulgou dois pronunciamentos relativos à reavaliação de ativos, que foram aprovados pela CVM, pelas Deliberações nºs 27, de 05.02.86 e 183, de 19.06.95.

No primeiro, sob o Subtítulo "A Reavaliação Frente aos Princípios Contábeis", observa:

"6 - Normalmente, a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável, na maioria dos países, como um princípio contábil, por escapar do 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 declarações financeiras e notas quanto aos seus valores e reflexos."

E no item 14 declara que "é entendimento do IBRACON que a reavaliação deve restringir-se a bens do imobilizado".

No segundo pronunciamento o IBRACON restringe ainda mais os bens objeto de reavaliação, declarando, no item 14, que "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". (grifos aditados)

5. A CVM tornou essas deliberações obrigatórias para as companhias abertas com fundamento no § 3º do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 e nos incisos II e IV do § 1º do artigo 22 da Lei nº 6.385/76.

O primeiro dispositivo tem o seguinte teor:

"§ 3º - As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão."

Os dispositivos da Lei nº 6.385/76 são os seguintes:

"§ 1º - Compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas, sobre:

.....
II - relatório da administração e demonstrações financeiras;

.....
IV - padrões de contabilidade; relatórios e pareceres de auditores independentes."

6. Segundo esses dispositivos, a CVM tem competência para regulamentar a aplicação às companhias abertas da Lei das S.A., mas no sistema jurídico brasileiro, por força do item II do artigo 5º da Constituição, segundo o qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", quer o regulamento baixado pelo Presidente da República, no exercício de competência constitucional, quer quaisquer atos normativos expedidos por autoridades administrativas, não pode modificar a lei. É o que reafirma HELY LOPES MEIRELLES ("Direito Administrativo Brasileiro", 21ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 1996, p. 113):

"O regulamento não é lei, embora a ela se assemelhe no conteúdo e poder normativo. Nem toda lei depende de regulamento para ser executada, mas toda e qualquer lei pode ser regulamentada se o Executivo julgar conveniente fazê-lo. Sendo o regulamento, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não a pode contrariar, nem restringir ou ampliar suas disposições. Só lhe cabe explicitar a lei, dentro dos limites por ela traçados."

No caso da consulta não é necessário, todavia, invocar a ilegalidade da restrição constante do ato da CVM porque a concessão de lavra satisfaz aos dois requisitos do pronunciamento do IBRACON aprovado pela CVM -- é bem do ativo imobilizado e é ativo tangível.

7. A Lei nº 6.404/76 prescreve a classificação no ativo imobilizado dos "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial". (art. 179, IV).

A palavra "tangível" é derivada do latim "tangere", ("tocar"), e significa "o que pode ser tangido, tocado ou apalpado; palpável, sensível". É ativo tangível, portanto, aquele que corresponde a um corpo físico.

Há dois conceitos jurídicos de patrimônio: um, usado pela doutrina jurídica, definido como conjunto de direitos e obrigações, no qual o ativo patrimonial compreende direitos, e outro, usado pela lei para regular a responsabilidade patrimonial, no qual os elementos do ativo são objetos de direito, referidos como bens do patrimônio.

A Contabilidade usa conceito próprio de "ativo", que ELDON S. HENDRIKSEN e MICHAEL F. VAN BREDA ("Accounting Theory, Irwin, Burr Ridge, Illinois, 5ª ed., 1991, p. 456), definem como "serviços potenciais ou direitos a benefícios prospectivos sob controle de uma organização". Segundo esse conceito, o ativo patrimonial compreende bens, direitos e valores.

8. Segundo a propriedade e o regime legal a que estão sujeitas, há duas categorias de minas no Brasil: as manifestadas e as concedidas.

A Constituição de 1891 dispôs, no § 17 do artigo 72, que as minas de jazidas minerais constituíam propriedade imóvel acessória do solo, ou seja, a propriedade do solo compreendia a dos recursos minerais nele contidos. A Constituição de 16 de julho de 1934 modificou esse regime dispondo que as minas e demais riquezas do subsolo constituíam propriedade distinta da do solo para o efeito de exploração ou aproveitamento industrial (art. 118), cujo aproveitamento dependeria de autorização ou concessão federal (art. 119), mas acrescentou, no § 6º do artigo 119, que não dependeria de concessão ou autorização a exploração das minas em lavra, ainda que transitoriamente suspensa.

O Código de Minas de 1934 (Decreto nº 24.642, de 10.07.34), no artigo 5º, distinguiu entre as jazidas conhecidas, pertencentes aos

proprietários do solo onde se encontrassem, ou a quem fossem por título legítimo, e as jazidas desconhecidas que, quando descobertas, seriam incorporadas ao patrimônio da nação, como propriedade imprescritível e inalienável. O § 2º do artigo 5º dispunha ainda que seriam consideradas conhecidas, para os efeitos deste Código, as jazidas que fossem manifestadas ao Poder Público na forma e no prazo prescrito no artigo 10; esse artigo 10 dispôs que "os proprietários das jazidas conhecidas e os interessados na pesquisa e lavra delas por qualquer título em direito, serão obrigados a manifestá-la dentro do prazo de 1 ano contado da data da publicação deste Código ..."; o artigo 11 estabelecia que perderia todos os seus direitos sobre a jazida o proprietário que não atendesse às exigências do artigo 10, e o § 1º do artigo 3º dispunha que as minas manifestadas podiam continuar a ser exploradas sem autorização ou concessão do Poder Público enquanto não cessada a lavra, e se cessada a lavra cairiam no regime de autorização ou concessão do Código.

9. As minas não manifestadas e as descobertas depois da Constituição de 1934 foram conceituadas pelo Código de Minas como "res nullius", e a Constituição de 1988 declarou que essas jazidas pertencem à União; mas, para não deixar dúvidas sobre o direito real do concessionário de lavra, acrescentou, no final do artigo 176, que é do concessionário a propriedade do produto da lavra.

10. Concessão de lavra é direito que tem por objeto um corpo mineral e assegura ao concessionário (a) o poder de extrair partes desse corpo mineral e (b) a propriedade do produto da lavra.

O concessionário de lavra mineral tem direito real cujo objeto é a jazida e cujo conteúdo é basicamente o mesmo do direito de propriedade, pois pode extrair o minério, tornando-se proprietário do produto da lavra, e transferir a própria concessão. A diferença está em que na lavra mineral esses direitos são limitados em razão do interesse geral em que a mina seja explorada comercialmente em condições técnicas e economicamente adequadas. Por isso, o concessionário da lavra tem o dever legal de extrair o minério segundo os requisitos da lei, e a caducidade da concessão pode ser declarada caso o concessionário deixe de cumprir suas obrigações legais.

No ativo patrimonial da empresa titular da mina manifestada ou de concessão de lavra, esses bens são -- nos termos do item IV do artigo 179 da Lei das S.A. -- classificados como ativo imobilizado, pois a jazida é bem destinado à manutenção das atividades da companhia e da empresa; e tanto a propriedade da mina manifestada quanto a concessão de lavra são ativos tangíveis, porque a jazida é um corpo físico.

11. A classificação dos direitos minerais como bens tangíveis do imobilizado é questão pacífica na contabilidade brasileira.

Assim: o IBRACON, no livro "Princípios Contábeis" (Ed. Atlas S.A., São Paulo, 2ª ed., 1994, p. 87), assim define o ativo imobilizado:

"Classificam-se no imobilizado os direitos representados por bens tangíveis ou intangíveis utilizados ou a serem utilizados na manutenção das atividades da entidade, cuja vida útil econômica, em praticamente todos os casos, seja igual ou superior a um ano e que não estejam destinados à venda ou à transformação em numerário. Exceções podem ser os moldes usados em fabricação, ou ferramentas, cuja vida útil seja inferior a um ano. Consideram-se, também, como imobilizado, os bens em construção que, quando prontos, reunirão as particularidades acima referidas.

Conseqüentemente, o imobilizado inclui elementos tangíveis e duráveis, tais como terrenos, edifícios, máquinas, equipamentos, ferramentas, veículos, embarcações, aeronaves, móveis, utensílios, benfeitorias em propriedades de terceiros ou em terrenos, gado reprodutor, minas, jazidas e construções em andamento.

Também inclui bens intangíveis, como por exemplo, os custos de exploração de fundos de comércio, direitos autorais e direitos em geral de propriedade industrial e comercial."

SERGIO DE IUDÍCIBUS, ELISEU MARTINS e ERNESTO RUBENS GELBCKE ("Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", São Paulo, Editora Atlas, 4ª Ed., 1995, p. 292) ensinaram que:

"Os itens classificados na categoria de Ativo Imobilizado incluem:

José Luiz Bulhões Pedreira
Advogado

a) Bens tangíveis, que têm um corpo físico, tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc.

b) Bens intangíveis, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas etc."

12. A classificação da mina manifestada da concessão de lavra como bens tangíveis do imobilizado é também afirmada pela contabilidade norte-americana, WILEY'S GAAP (Generally Accepted Accounting Principles. 1998, New York, John Wiley & Sons, Inc., pgs. 38, 272, 279), que não inclui os direitos minerais entre os ativos intangíveis; D.R. CARMICHAEL, STEVEN B. LILIEN e MARTIN MELLMAN ("Accountant's Handbook", 8ª ed., New York, John Wiley & Sons, Inc., 1996, vol. I, pgs. 15.2, 15.18 e 16.1); ELDON S. HENDRIKSEN e MICHAEL F. VAN BREDA ("Accounting Theory", Irwin, Burr Ridge, Illinois, 5ª ed., 1991, p. 633).

RESPOSTA AO QUESITO

Com esses fundamentos, respondemos à questão da consulta no sentido de que a Consulente tem o direito, de acordo com a legislação comercial e fiscal, de proceder à reavaliação de mina manifestada e de concessões de lavra mineral.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 26 de novembro de 1998