



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTÁBEIS E
SECRETARIADO - FEAACS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCOS FLÁVIO RIBEIRO CAMPOS

O NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
SOCIEDADES ANÔNIMAS, EM 2013, QUANTO À DIVULGAÇÃO DA
DEPRECIÇÃO, EM CONFORMIDADE COM O CPC 27 E O RIR Nº 3.000/99.
ESTUDO MULTICASO: GRUPO M. DIAS BRANCO S. A. E COMPANHIA
ENERGÉTICA DO CEARÁ.

FORTALEZA (CE)

2014

MARCOS FLÁVIO RIBEIRO CAMPOS

**O NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
SOCIEDADES ANÔNIMAS, EM 2013, QUANTO À DIVULGAÇÃO DA
DEPRECIÇÃO, EM CONFORMIDADE COM O CPC 27 E O RIR Nº 3.000/99.
ESTUDO MULTICASO: GRUPO M. DIAS BRANCO S. A. E COMPANHIA
ENERGÉTICA DO CEARÁ.**

Monografia apresentada ao Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profa. Célia Maria Braga Carneiro

FORTALEZA (CE)

2014

Página reservada para ficha catalográfica que deve ser confeccionada após apresentação e alterações sugeridas pela banca examinadora.

Para solicitar a ficha catalográfica de seu trabalho, acesse o site: www.biblioteca.ufc.br, clique no banner Catalogação na Publicação (Solicitação de ficha catalográfica)

MARCOS FLÁVIO RIBEIRO CAMPOS

**O NÍVEL DE ADERÊNCIA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
SOCIEDADES ANÔNIMAS, EM 2013, QUANTO À DIVULGAÇÃO DA
DEPRECIÇÃO, EM CONFORMIDADE COM O CPC 27 E O RIR Nº 3.000/99.
ESTUDO MULTICASO: GRUPO M. DIAS BRANCO S. A. E COMPANHIA
ENERGÉTICA DO CEARÁ.**

Monografia apresentada ao Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Célia Maria Braga Carneiro (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Paolo Giuseppe Lima de Araújo (Co-orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Nirleide Saraiva Coelho
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

A minha família, colegas de trabalho, amigos e fãs.

AGRADECIMENTO

A Deus que sempre me amou, apesar dos meus pecados.

À Profa. Dra. Célia Maria Braga Carneiro e ao Prof. Paolo Giuseppe Lima de Araújo, pela excelente orientação.

Aos professores da banca examinadora pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões.

À minha família que sempre me apoiou.

Aos meus amigos Júnior Souzan, Expedito Vital e João Coelho também pelo apoio.

À Adriana Pontes Barros pela compreensão aos meus estudos.

Aos meus colegas de trabalho pelo apoio e suporte.

Aos meus ex-colegas de classe.

E aos meus fãs.

“O método empregado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros proporcionados pelo ativo imobilizado.” (Iudícibus *et al.*)

RESUMO

A Contabilidade passou por grandes mudanças no Brasil desde a aplicação das orientações desenvolvidas pela *Internacional Financial Reporting Standardts* (IFRS), estando em processo de convergência à padronização internacional das normas contábeis por meio das orientações elaboradas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O presente estudo tem por objetivo geral analisar o nível de aderência das Demonstrações Contábeis do Grupo M. Dias Branco e da Companhia Energética do Ceará (COELCE), em 2013, quanto à divulgação da depreciação, em conformidade com o CPC 27 e o RIR nº 3.000/99. O estudo analisou a depreciação em seus aspectos de fundamentação teórica, normativa e tributária e revisão bibliográfica de estudos anteriores sobre o tema. Para a análise dos dados foram considerados os aspectos relativos à divulgação da depreciação contemplados nas Demonstrações Contábeis das empresas em estudo, considerando as orientações contempladas no CPC 27 e do RIR nº 3.000/99. Quanto aos métodos científicos, o estudo utilizou o método dedutivo e indutivo. Quanto ao procedimento é o método monográfico. Quanto aos objetivos à pesquisa é do tipo exploratória e descritiva. Quanto ao objeto, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Os delineamentos adotados foram a pesquisa bibliográfica, documental e estudo multicaso. Concluiu-se que, as sociedades analisadas divulgaram a depreciação em conformidade com as bases conceituais em estudo. Contudo, a divulgação da depreciação carece de detalhes que poderiam ser úteis para as análises de desempenho e tomadas de decisão dessas empresas para aprimoramento das orientações do CPC 00 (R1).

Palavras-chave: Depreciação. CPC 27. RIR nº 3.000/99. Valor Depreciável. Divulgação.

ABSTRACT

The guidelines developed by the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) in Brazil are making positive changes, in a way that Brazilian accounting standards are increasingly closer to the guidelines of the International Financial Reporting Standards (IFRS). The present study analyzes the level of adherence to the Financial Statements of M. Dias Branco Group and Companhia Energetica do Ceara (COELCE) in 2013 on the disclosure of depreciation in accordance with CPC 27 and nº RIR 3,000/99. The study examined the depreciation in its aspects of theoretical, normative and tax reasons and literature review of previous studies on the topic. The guidelines contemplated in the CPC 27 and RIR nº 3,000/99 were considered in order to analyse the aspects of the disclosure of depreciation included in the financial statements of the companies studied. Regarding scientific methods, the study used the deductive and inductive methods. As for the procedure is the monograph method. The objectives of the research are the exploratory and descriptive type. As for the object, it is a qualitative research. The designs adopted were bibliographic, documentary and multi case study research. It was concluded that the companies analyzed reported depreciation in accordance with the conceptual bases of study. However, the disclosure of depreciation lacks detailing that could be useful for performance analysis and decision of these companies to improve the guidelines of CPC 00 (R1).

Keywords: Depreciation. CPC 27. RIR Nº. 3,000/99. Depreciable value. Disclosure.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
Art.	Artigo
BCB	Banco Central do Brasil
BM&F	Bolsa de Mercados e Futuros
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CETRIL	Cooperativa de Eletrificação de Ibiúna e Região
COELCE	Companhia Energética do Ceará
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Monetários
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DFC	Demonstração de Fluxo de Caixa
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DMPL	Demonstração do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração de Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>

EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
IASB	<i>International Accounting Standards Boards</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IFRS	<i>Internacional Financial Reporting Standards</i>
IN	Instrução Normativa
MCPSE	Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico
MP	Medida Provisória
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RTT	Regime Tributário de Transição
S/A	Sociedades Anônimas
SRF	Secretaria da Receita Federal
TEG	<i>Technical Expert Group</i>
UE	União Europeia

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	01
2. REFERENCIAL TEÓRICO	04
2.1. Contextualização a convergência contábil no Brasil	04
2.2. Depreciação: visão teórica, normativa e tributária	10
2.3. Depreciação: Normas Internacionais de Contabilidade e a Legislação Tributária	15
2.4. Estudos anteriores.....	19
3. METODOLOGIA	22
4. ANÁLISE DE RESULTADOS	26
4.1. Perfil das Empresas em Estudo.....	26
4.2. Análise das Demonstrações Contábeis.....	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
REFERÊNCIAS.....	35

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade passou por grandes mudanças no Brasil desde a aplicação das orientações desenvolvidas pela *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS). As IFRS foram criadas na Europa para padronizar as demonstrações financeiras das empresas de capital aberto.

As sociedades anônimas de capital aberto no Brasil são reguladas pela Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/76, que foi alterada pela Lei nº 11.638/07, que modificou os padrões contábeis no Brasil visando uma convergência com o modelo internacional. As mudanças na Lei das S/A teriam gerado alterações na arrecadação fiscal se não houvesse sido publicada a Lei nº 11.941/09, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), com o objetivo de neutralizar os impactos das normas criadas pela Lei nº 11.638/07.

Além das mudanças na legislação, também foi criado pela Resolução nº 1.055/05, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável por emitir os pronunciamentos brasileiros de Contabilidade, que são responsáveis pela adequação das IFRS à realidade brasileira, considerando o fundamento estrutural da Contabilidade.

A depreciação pode ser um elemento relevante de despesa na estrutura da Teoria da Contabilidade porque tem influência direta no resultado contábil e no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e em caso de empresas intensivas em imobilizado, como o segmento industrial e hoteleiro, pode afetar até a continuidade das empresas.

Considerando a importância da avaliação do ativo imobilizado tangível depreciable e das suas cotas de depreciação a Receita Federal definiu legislação para a sua apuração, que se encontra contemplada no Regulamento do Imposto de Renda (RIR nº. 3.000/99). O CPC 27 (2009) também regulamenta o tratamento contábil para ativos imobilizados, inclusive a forma como deve ser divulgada a informação sobre a depreciação nas Demonstrações Contábeis das empresas.

Os métodos de depreciação (alocação sistemática de cotas) do RIR nº. 3.000/99 não são harmonizados com a orientação do CPC 27, que apresenta outros métodos para se calcular a depreciação, que são mais adequadas ao conceito econômico.

O nível cultural de um país influencia no desenvolvimento econômico e nas práticas contábeis. De acordo com Niyama (2009), o nível de desenvolvimento econômico de cada país está atrelado a fatores culturais, tradições históricas, estrutura política, econômica e social e que acabam refletindo nas práticas contábeis dos mesmos.

Diante do novo contexto socioeconômico e normativo da Contabilidade brasileira, o problema científico desta pesquisa é: Qual o nível de aderência das demonstrações contábeis das Sociedades Anônimas de capital aberto quanto à divulgação da depreciação, em conformidade com o CPC 27 e o RIR nº 3.000/99?

Para analisar os aspectos da divulgação da depreciação nos enfoques da Teoria da Contabilidade (Legal e Fiscal) e no contexto comparativo da Teoria Normativa com a Teoria Positiva foi estruturado como objetivo geral: Analisar o nível de aderência das Demonstrações Contábeis do Grupo M. Dias Branco e da Companhia Energética do Ceará (COELCE), em 2013, quanto à divulgação da depreciação, em conformidade com o CPC 27 e o RIR nº 3.000/99.

A partir do objetivo geral foram estruturados três objetivos específicos para responder o problema científico:

1. Analisar o contexto brasileiro de implementação de Normas Internacionais de Contabilidade.
2. Estudar o conceito e os métodos de depreciação, e a sua evidenciação na Teoria Contábil, na regulamentação societária, no CPC 27 e RIR nº 3.000/99;
3. Identificar e analisar estudos anteriores sobre o tema depreciação após as mudanças na legislação societária.
4. Verificar se as empresas em estudo estão cumprindo as orientações do CPC 27 e do RIR nº 3.000/99.

Para alcançar os objetivos propostos o trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo trata sobre a introdução do estudo, o problema científico, os objetivos geral e os específicos.

No segundo capítulo apresenta-se a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil, a relação entre as NIC's e os aspectos tributários e a depreciação no contexto tributário e de Normas Internacionais.

No terceiro capítulo apresenta-se a metodologia utilizada na pesquisa. No quarto capítulo realizam-se as análises do estudo multicaso das Demonstrações Contábeis de duas indústrias de grande porte, que tiveram seus desempenhos analisados na revista Exame Maiores e Melhores, em 2014, referente ao exercício social de 2013. A primeira empresa é o Grupo M. Dias Branco, pertencente ao setor de alimentos, que possui um imobilizado de alto padrão tecnológico, ensejando a relevância da depreciação e da substituição de imobilizado. A segunda empresa é a Companhia Energética do Ceará (COELCE), pertencente ao setor de energia elétrica e que também possui um imobilizado muito relevante para a sua atividade operacional. Além da diversidade, especificidade e elevado custo de aquisição dos ativos imobilizados, também possui uma regulamentação especial da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, como distribuidora de energia elétrica. Por fim, apresentam-se as considerações finais da pesquisa, que contempla as conclusões teóricas e empíricas, as limitações do estudo e as sugestões para pesquisas futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, desenvolve-se um panorama da contabilidade no Brasil e a sua convergência às normas internacionais. Desenvolve-se também uma análise sobre as perspectivas teórica, normativa, societária e fiscal acerca da depreciação. Evidencia-se a relação entre as normas internacionais e a legislação tributária e apresentam-se estudos anteriores sobre a divulgação da depreciação nas demonstrações contábeis em conformidade com o CPC 27.

2.1. Contextualização da convergência contábil no Brasil

A padronização das normas contábeis visa o entendimento global das informações contábeis para atender às necessidades de tomada de decisões de um amplo grupo de *Stakes*. Ao promover uma metodologia padrão de contabilização, as operações internacionais tornam-se mais confiáveis, compreensíveis e úteis para a tomada de decisão. A convergência a essa padronização representa uma busca pela melhoria da qualidade da informação contábil.

Além disso, a necessidade de controle reconhecido por lei expande a atuação dos profissionais da área contábil e gera obrigação para as entidades. As mudanças na área contábil representam desafio e oportunidade para o profissional da área, que deverá ser mais valorizado no mercado de trabalho.

A Contabilidade é uma Ciência Social Aplicada e, por isso, pode ser também considerada uma manifestação cultural de um povo. Conforme Macedo (2008), o registro das operações financeiras reflete a economia local, além do mais o controle do patrimônio é algo que se desenvolveu no decorrer da história da evolução humana. Para padronizar os registros contábeis e facilitar as negociações de mercado de capitais foram criadas as *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

As IFRS são pronunciamentos de Contabilidade Internacional elaborados de forma pioneira com o objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras consolidadas publicadas pelas empresas de capital aberto da Europa. As normas foram elaboradas pelo *International Accounting Standards Boards (IASB)*, que integra a estrutura do *International Accounting Standards Committee (IASC)*.

As IFRS, denominadas no Brasil de Normas Internacionais de Contabilidade (NIC's), tornaram-se vigentes na União Europeia (UE) em 14 de setembro de 2002. Foram adotadas no âmbito do Regulamento (CE) nº 1.725/2003, da Comissão de 29 de setembro de 2003, que versava sobre NIC's específicas, nos termos do Regulamento (CE) nº 1.606/2002, do Parlamento Europeu e pela Comissão Europeia.

O objetivo da Comissão Europeia ao elaborar o Regulamento nº 1.606/2002 foi promover demonstrações mais transparentes, permitir um melhor entendimento dessas demonstrações e aprimorar as relações financeiras realizadas no continente Europeu. Para Costa e Lopes (2010, p. 51), “[...] o referido Regulamento tem o intuito de harmonizar as informações financeiras e assegurar um elevado grau de transparência e de comparabilidade das demonstrações financeiras e um funcionamento eficiente do mercado de capitais na União Europeia”.

Conforme o Regulamento nº 1.126/2008, a Comissão Europeia, após apreciar os pareceres apresentados pelo Grupo de Peritos Técnicos do *Technical Expert Group* (TEG), do *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), optou por alterar o Regulamento (CE) nº 1.606/2002 por meio do Regulamento (CE) nº 1.126/2008, incluindo integralmente todas as normas apresentadas pelo *International Accounting Standards Boards* (IASB), bem como todas as interpretações apresentadas pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), adotadas na Comunidade até 15 de Outubro de 2008, exceto a IAS 39 (referente ao reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros), da qual foram omitidas pequenas partes.

A ideia de padronizar a prática da Ciência Contábil em um contexto global reflete a importância dada à Contabilidade no que se refere ao seu uso para o contexto empresarial e o embasamento para a elaboração de estratégias.

Mueller, Gernon e Meek (1997), indicam como possíveis causas para o surgimento de variados modelos contábeis, elementos como o tamanho e a complexidade das companhias, as relações econômicas locais, o sistema legal de cada país, os níveis de inflação, o nível tecnológico da administração e da comunidade financeira, o nível geral de educação e o ambiente e cultura de cada nação.

Uma maneira padronizada para registrar os fatos contábeis, controlar o patrimônio e divulgar informações mais abrangentes é uma ideia recente. O sistema contábil de cada nação se desenvolveu em seu contexto econômico específico e em sua cultura local.

No Brasil, conforme indicam Andrezzo e Lima (1999), o mercado se desenvolveu bastante até o final dos anos 80. Quando se observou uma participação relativa do mercado de capitais na economia devido à aceleração do processo inflacionário, à prática de altas taxas de juros e ao grau de concentração dos negócios nos mercados de bolsa e de balcão. No entanto, Barros *et al.* (2000, p. 5) afirmam que “Embora mais sofisticado pela introdução de mecanismos modernos como opções e futuros, o cenário ficou propício ao surgimento de mega especuladores e à concentração das transações em torno de poucas empresas com grandes quantidades de ações”.

Há dois conceitos utilizados para definir o processo de adequação das normas de um país às Normas Internacionais: harmonização e convergência. Em relação aos conceitos de harmonização e convergência, Lopes e Araújo (2008) indicam que no Brasil estão sendo desenvolvidas ações com o objetivo de harmonizar as normas de Contabilidade, de forma que transações idênticas terão efeitos iguais nas contas patrimoniais, assim como nas contas de resultado das sociedades, independentemente dos países onde estejam localizadas.

Agostini e Carvalho (2011, p. 14) indicam que “[...] a intenção do Brasil é chegar num nível de convergência total”. No entanto, para Agostini e Carvalho (2011), a convergência ainda não é uma realidade.

Freire, Machado e Oliveira (2012), afirmam que o processo de harmonização é diferente do processo de convergência. Para Martins *et al.* (2012), o movimento de convergência às Normas Internacionais contábeis está se desenvolvendo de forma rápida e acelerada e atribui este fato, principalmente, i) à regulamentação de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); ii) a emissão do Comunicado n°.14.259/06, pelo Banco Central do Brasil (BCB), que exigiu que as demonstrações de instituições financeiras fossem articuladas de acordo com as IFRS, a partir de 2010; e iii) a publicação da Lei n° 11.638/07.

Nesta pesquisa, adota-se o conceito de convergência, pois se entende os desafios de uma Contabilidade essencialmente fiscalista, como a brasileira, em adotar integralmente a padronização internacional.

Para Biar, Lima e Pereira (2008, p. 19), “[...] através da criação da Lei nº 11.638/07, o Brasil vem buscando criar alterações que visam à integração entre os países buscando a convergência das normas brasileiras às internacionais, promovendo assim um maior grau de comparabilidade entre elas”.

As privatizações, a inserção de capital estrangeiro e o crescimento de transações internacionais no Brasil criaram um novo contexto econômico, exigindo procedimentos contábeis mais próximos aos padrões internacionais. Para Ferrer e Ribeiro (2012, p. 4):

A intensificação da circulação financeira, a desobstrução ao mercado internacional, uma marcante desvalorização cambial, intensivo processo de privatização e medidas voltadas à estabilização monetária (...), são políticas voltadas à inserção econômica do país no contexto da nova ordem: a mundialização do capital financeiro.

A função da Contabilidade foi modificada de ferramenta de controle de partes interessadas internas e externas para fonte de informações necessárias para a tomada de decisões no mercado de capitais.

Para Crepaldi (2006), a função principal da Contabilidade era fornecer informações que auxiliassem a avaliação dos estoques e a apuração dos resultados e passou a ser utilizada para a tomada de decisões. Houve uma mudança de foco fiscalista e tomada de decisão interna para foco econômico e tomada de decisão externa. As empresas de grande porte e que estão nas bolsas de valores tiveram que mudar da Teoria dos *Shareholders* para a Teoria dos *Stakeholders*.

No contexto de normalização internacional a informação contábil ao evidenciar a realidade de uma entidade, fornece a oportunidade de projeções e subsidia o planejamento estratégico da organização, visa mostrar o passado e o presente do patrimônio e permitir a construção de cenários para o futuro. Macedo (2008, p. 5) afirma que:

De forma geral a contabilidade internacional é ferramenta preponderante para mensuração da participação real das nossas empresas em meio a esse novo cenário, a falta de harmonia entre as normas e práticas contábeis

geralmente aceitas resulta na emissão de informações falsas e muitas vezes desconstruídas, igualmente pode-se falar das empresas estrangeiras que mantêm negócios em nosso país, que na falta de mecanismos legais existentes não mantêm escrituração equivalente em todos os países em que atuam. (grifo do autor).

Com a grande atração de investimentos estrangeiros no país havia uma lacuna legal para tratar essas entidades. Segundo Antunes e Penteado (2007), a expansão dos mercados e a globalização da economia criaram para as empresas a necessidade de desenvolvimento das demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios uniformes e homogêneos para que os acionistas, os gestores, investidores e analistas financeiros de qualquer parte do mundo possam se utilizar de informações consideradas transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões.

Para que as Demonstrações Contábeis possam ser confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões, devem ser elaboradas em função dos conceitos de uniformidade e consistência. De acordo com Martins (2012, p. 25):

A uniformidade pode ser entendida no sentido de que fenômenos iguais são representados de maneira idêntica, ou seja, para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes. A comparabilidade da informação contábil não é aprimorada, ao se fazer com que coisas diferentes pareçam iguais ou, ainda, ao se fazer com que coisas iguais pareçam diferentes (CPC 00 (R1), 2011). Já a consistência refere-se à utilização dos mesmos métodos contábeis por uma entidade para os mesmos itens, tanto entre períodos, considerando uma mesma entidade, quanto para um único período, considerando várias entidades.

As IFRS apresentam em sua estrutura a Convenção da Consistência permitindo a comparabilidade das demonstrações contábeis. Chairas e Radianto (2001) indicam como vantagens da convergência contábil elementos como a comparabilidade e a compreensão da informação contábil internacional. Apesar da padronização das normas terem ocorrido em 2007, a aplicação empírica da convergência continua sendo um desafio.

Pode-se observar que as Normas Internacionais surgiram para criar um padrão contábil universal de modo a permitir entendimento entre os usuários das demonstrações contábeis de forma global. Biar, Lima e Pereira (2008, p. 8) indicam que:

As Normas Internacionais IAS – IFRS tem importância na harmonização, que viabiliza os negócios e transações, colocações de ações e títulos no mercado, contribui a obtenção de empréstimos e financiamento, e na

compra e venda de empresas, gerando com esta harmonização uma redução de riscos e incertezas, e de custos e juros.

Contudo, a convergência apesar de bastante vantajosa para os *stakeholders*, enfrenta no Brasil o confronto com a legislação fiscal vigente.

Também é preciso destacar, a necessidade de infraestrutura nas entidades para implantar as IFRS. Segundo Martins *et al.* (2012, p. 4), “[...] a mudança para as IFRS não adiciona apenas a alteração das políticas de contabilidade. Ela causa um ‘choque’ em toda a empresa, incluindo os sistemas de dados para os estudos iniciais das demonstrações de finanças, controles internos, tributos, etc.”.

Para promover a convergência às NIC’s, criou-se o CPC. Este órgão não tem relação direta com a legislação tributária, por isso as orientações e a influência dos pronunciamentos técnicos visam apenas à Contabilidade e não ao recolhimento de tributos. O resultado contábil é diferente do resultado tributário visto que a convergência às NIC’s não tem impacto legal sobre a arrecadação de tributos, a não ser que a legislação tributária assim permita.

Cardoso, Saraiva e Tenório (2009, p. 791) indicam que “[...] em debates sobre propostas de alteração da Lei das Sociedades Anônimas, no Congresso Nacional, empresas e Poder Executivo acordaram que os ajustes contábeis necessários à adoção das IFRS não teria qualquer impacto tributário”.

As mudanças na adoção das NIC’s influenciam no resultado das entidades, especialmente nas empresas de capital aberto regidas pelo Lucro Real que consideram receitas, deduções, custos e despesas para a apuração do Lucro a ser tributado.

A despesa com depreciação é um elemento relevante na apuração do resultado do exercício das empresas de alguns setores econômicos e tem influência direta das normas fiscalistas no seu cálculo e reconhecimento.

2.2 Depreciação: visão teórica, normativa e tributária

A depreciação é considerada na Teoria Contábil como um fenômeno de alta complexidade, visto que o entendimento teórico do fenômeno da depreciação deve abordar aspectos econômicos, financeiros e contábeis.

Os conceitos de depreciação estão diretamente ligados ao conceito de Ativo Imobilizado. Segundo Iudícibus *et al.* (2010), o Ativo Imobilizado constitui-se em bens destinados ao uso das atividades da empresa. Iudícibus *et al.* (2010) segrega o Imobilizado em dois grandes grupos: Bens em Operação e Imobilizado em Andamento.

Para Iudícibus *et al.* (2010), Bens em Operação são os recursos reconhecidos no Imobilizado que estão sendo utilizados na atividade operacional da sociedade. Já o Imobilizado em Andamento são os recursos reconhecidos no Imobilizado que ainda não estão em operação. Apenas bens que estiverem em operação devem ser depreciados.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), a depreciação representa uma alocação de custos. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 325) afirmam que: “[...] depreciação refere-se ao processo de alocação do valor de entrada, geralmente o custo original ou corrigido, de instalações e equipamentos, aos vários períodos durante os quais se espera obter os benefícios decorrentes de sua aquisição e seu emprego”.

Além da definição de Hendriksen e Van Breda, a Teoria da Contabilidade apresenta o conceito elaborado por Iudícibus, Marion e Pereira. Iudícibus, Marion e Pereira (2003, p. 80) conceituam a depreciação como:

[...] o declínio no potencial de serviços do imobilizado tangível e de outros ativos não correntes, em função de deterioração física gradual ou abrupta, consumo dos potenciais de serviços por meio de uso, mesmo que nenhuma mudança física seja aparente, ou deterioração econômica por causa da obsolescência ou de mudança na demanda dos consumidores.

O declínio do valor dos ativos devido à sua deterioração e consumo representa uma cisão econômica sobre o conceito de depreciação. Além do aspecto econômico, a depreciação é entendida como um método de alocação de custos do ativo imobilizado.

Müller e Scherer (2010, p. 45) afirmam que a depreciação “é a distribuição sistemática do encargo por depreciação de um ativo durante o [...] período de tempo durante o

qual se espera que uma empresa utilize um ativo, ou o número de unidades de produção que se espera ter de um ativo”. E para Freire *et al* (2012, p. 10) “[...] em essência, a depreciação é mais um processo alocativo de custos ativados, do que um processo valorativo do ativo”.

As Normas Internacionais de Contabilidade por meio da *International Accounting Standards* nº16 – *Property, Plant and Equipment* apresentam uma definição que corrobora com a definição de Hendriksen e Van Breda (1999) acerca do conceito de depreciação.

De acordo com Müller e Scherer (2010, p. 45), o IAS 16 tem o objetivo de prescrever o tratamento contábil para os itens do Ativo Imobilizado “[...] e os encargos por depreciação que devem ser reconhecidos com relação a eles”.

O Pronunciamento Técnico, CPC 27 – Ativo Imobilizado foi aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09 e tornou-se obrigatório pela Resolução CFC nº 1.177/09. Em conformidade com a IAS 16, o item 6, do CPC 27 define Depreciação como sendo “[...] a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil”.

O CPC 27 é a base normativa desta pesquisa porque está de acordo com o IAS 16 no que se refere às informações que devem ser divulgadas nas demonstrações contábeis. Para Santos (2012, p. 35), “[...] o CPC 27 atende às normas internacionais no que diz respeito à orientação de divulgação dos aspectos relativos à depreciação”.

Segundo Lopes *et al* (2012), o CPC 27 “[...] orienta procedimentos relacionados à contabilização da depreciação [...] a fim de propiciar melhor entendimento das informações pelos usuários das demonstrações contábeis”.

Para Dornelles (2011, p.21) o CPC 27 é um marco na Contabilidade no Brasil, pois este pronunciamento técnico apresenta um conceito de Depreciação que não está sujeito aos interesses fiscais.

Reis e Nogueira (2012) afirmam que o CPC 27 é criterioso no registro da depreciação. Para Reis e Nogueira (2012, p. 60) “[...] o CPC 27 traz uma série de informações para subsidiar o registro da depreciação na contabilidade [...]”.

A Contabilidade Societária brasileira também posiciona-se sobre o conceito de depreciação. As Leis nº 6.404/76, 11.638/07 e 11.941/09 dispõem sobre as sociedades por

ações e determinam as obrigações societárias relativas à elaboração de divulgação das demonstrações financeiras.

O art.183, da Lei nº 6.404/76, que rege os critérios de avaliação do Ativo, em seu § 2º prevê que a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado deve ser registrada periodicamente na conta de “[...] depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) considera o mesmo conceito de Depreciação desenvolvido nas leis societárias. De acordo com o item 2 da NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão, depreciação é “[...] a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”.

Hendriksen e Van Breda (1999), IAS 16 e o CPC 27 assim como as NIC’s e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis definem a Depreciação como um processo alocativo de custos ativados ao longo da vida útil dos itens do ativo. Contudo, o CFC e a legislação societária baseiam-se no conceito econômico de avaliação dos ativos.

A norma fiscal considera a alocação de custos no reconhecimento da depreciação. O art. 305, do Decreto nº 3.000/99 determina que “Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal”.

A legislação tributária trata a depreciação, permitindo a dedutibilidade desse custo ou encargo na apuração do Lucro Real, estando de acordo com a Legislação Societária. Contudo, a dedutibilidade desses custos ou encargos são permitidos conforme os critérios previstos no Regulamento do Imposto de Renda.

O custo ou o encargo de depreciação interfere no resultado da entidade e por isso é necessário mensurar o valor depreciável, que apresenta diferentes abordagens assim como o conceito de Depreciação.

Segundo Iudícibus *et al.* (2010, p. 250) “[...] o valor depreciável (amortizável ou exaurível) de um ativo imobilizado é determinado pela diferença entre o custo pelo qual está reconhecido deduzido do valor residual”.

A definição de valor depreciável das Normas Técnicas de Contabilidade, CPC 27, está em conformidade com Iudícibus *et al.* (2010). O item 6, do CPC 27, determina que o “Valor Depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual”.

No entanto, Iudícibus *et al.* (2010, p. 251) afirma que “[...] na prática, esse procedimento não tem sido muito adotado, pois é bastante difícil estimar o valor residual [...]”. Mas ainda assim Iudícibus *et al.* (2010, p. 251) afirma que “[...] independentemente da dificuldade, a entidade deve estimar esse valor tendo por base toda informação disponível no momento da estimação [...]”.

A legislação tributária, conforme art. 309, do Decreto nº 3.000/99, determina que a Despesa de Depreciação deva ser calculada “[...] mediante a aplicação da taxa de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis”. Portanto, a legislação tributária não considera a dedução do valor residual, sendo o valor depreciável igual ao valor do ativo.

Após mensurar o valor depreciável, a entidade deve calcular a despesa de depreciação que teoricamente cabe às empresas decidir qual o melhor método de mensuração a ser adotado. Conforme Iudícibus *et al.* (2010, p. 251), “O método empregado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros proporcionados pelo ativo imobilizado”. E, de acordo com o item 60, do CPC 27, “O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros”.

De acordo com o CPC 27, existem vários métodos para calcular a depreciação, mas, conforme Iudícibus *et al.* (2010), aqueles mais tradicionalmente utilizados são os métodos de: quotas constantes; soma dos dígitos dos anos; unidades produzidas e horas de trabalho.

O método de cotas constantes, também denominado como linear, consiste em dividir o valor depreciável pelo tempo de vida útil do bem que se encontra especificado no Anexo I da IN SRF nº 162/98.

O método da soma dos dígitos dos anos, também conhecido como quotas decrescentes de depreciação, também segue uma lógica linear, mas de uma maneira em que proporciona quotas de depreciação maiores no início e menores no fim da vida útil do bem.

Os métodos de unidades produzidas e o de horas trabalhadas, são conhecidos como de cotas variáveis, baseiam-se respectivamente em estimativas do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado e em horas de trabalho durante a vida útil do bem.

Segundo o CPC 27 e Iudícibus *et al.* (2010), o valor residual do bem, a sua vida útil e o método de depreciação deverão ser revisados anualmente. O método aplicado deve ser alterado, caso ocorra mudança considerável nos padrões de uso do imobilizado.

Contudo, para fins fiscais, a depreciação é calculada por meio da aplicação do método linear, conforme o art. 309, do Decreto nº 3.000/99. Além da Depreciação normal, o art. 312, do Decreto nº 3.000/99, que trata da depreciação acelerada aplicável a alguns itens do imobilizado, em função do número de horas diárias de operação destes ativos.

Art. 312. Em relação aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei nº 3.470, de 1958, art. 69):

I - um turno de oito horas - 1,0;

II - dois turnos de oito horas - 1,5;

III - três turnos de oito horas - 2,0.

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será registrado na escrituração comercial.

Conforme prevê o Decreto nº 3.000/99, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível para que o contribuinte calcule a depreciação de seus bens. De acordo com o art. 310, do Decreto nº 3.000/99:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei n 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).

A Teoria da Contabilidade e o CPC 27 orientam a escolha do método que melhor represente a realidade dos ativos imobilizados das entidades, enquanto a legislação tributária brasileira determina cotas lineares conforme interesses fiscais, visando à arrecadação.

A fiscalização e as sanções tributáveis (sem o devido alinhamento com o CPC 27, NBTC e legislação societária) influenciam negativamente a qualidade da divulgação contábil da depreciação porque os empresários priorizam a contabilidade para o fisco.

Portanto, a depreciação, sob o enfoque fiscalista, é registrada em função de regras fiscais, ao invés de refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros proporcionados pelo ativo imobilizado.

Apesar de o custo histórico refletir, no momento da aquisição do ativo imobilizado, na capacidade de geração de benefícios futuros do mesmo, um complexo conjunto de fatores pode eliminar essa condição em um curto prazo, como a defasagem tecnológica, comprometendo o cálculo da depreciação e a mensuração do ativo imobilizado. Portanto, é importante seguir a concepção teórica e normativa do CPC 27 de revisão do método de depreciação e avaliação do ativo imobilizado.

2.3 Depreciação: Normas Internacionais de Contabilidade e a legislação tributária

A legislação tributária é uma forma de legalizar e regular as arrecadações de tributos por parte do governo. A Contabilidade está sujeita a uma ampla legislação tributária em nível federal, estadual e municipal, que se aplica ao patrimônio de todas as entidades no Brasil. O principal instrumento de regulamentação é o Regulamento do Imposto de Renda (RIR nº 3.000/99).

Ikuno, Botelho e Santana (2012) indicam que a Contabilidade brasileira é marcada pela vinculação à legislação fiscal e que, por essa razão, as mudanças trazidas pela convergência às NIC's são objeto de interesse da legislação fiscal.

O interesse do Fisco na legislação societária é impedir que fossem criados instrumentos legais que reduzam a arrecadação do Estado.

De acordo com Cardoso, Saraiva e Tenório (2009), o Fisco temia que a sua arrecadação fosse reduzida devido às mudanças surgidas pela convergência com as NIC's e não emitiu Instrução Normativa que regulamentasse a nova sistemática de apuração da base de cálculo do IRPJ.

O receio da mudança não atingiu apenas o Fisco, pois de acordo com Cardoso, Saraiva e Tenório (2009, p. 792), os empresários, temendo o aumento da carga tributária, ameaçaram não adotar as IFRS, gerando um cenário de insegurança jurídica, corrigido pela emissão da Medida Provisória nº 449/08.

Foi nesse contexto de insegurança jurídica que, um ano depois da publicação da Lei nº 11.638/07, a Presidência da República emitiu a MP nº 449/08 que, entre outras coisas, estabeleceu o RTT e definiu 'neutralidade tributária' aos ajustes decorrentes da adoção dos IFRS pelas empresas brasileiras.

A finalidade dessa Medida foi criar o Regime Transitório de Tributação (RTT), que permitiu às empresas contribuintes do IRPJ, pelos regimes do Lucro Real ou Lucro Presumido, optarem pela neutralidade tributária na convergência aos padrões internacionais. O RTT não se restringiu ao IRPJ, pois também abrangeu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A neutralidade tributária refere-se às receitas reconhecidas na Contabilidade Societária por conta da adoção das práticas contábeis reconhecidas pela Lei nº 11.638/07, mas que não integram base de cálculo do IRPJ. Assim como, as despesas que são reconhecidas pela Lei nº 11.638/07, mas que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ. Toda *et al.* (2009, p. 500), afirma:

Para fins de apuração do lucro real, as pessoas jurídicas optantes pelo RTT não sofrerão os efeitos dos possíveis ajustes que tiverem em decorrência das modificações no critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício, que foram introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e pela Medida Provisória nº 449/2008, arts. 35 e 36. Nessa hipótese, deverão ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007.

Segundo Braga (2010), as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, que modificaram o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não terão efeitos para fins de apuração do Lucro Real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser consideradas, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Soares, Dutra e Fonseca (2009, p. 13) consideram que “[...] a neutralidade tributária visa tributar conforme a legislação vigente em 31/12/2007. Portanto, a opção pelo RTT é vantajosa para o contribuinte quando os ajustes positivos forem maiores que os ajustes negativos.”. O contribuinte no Brasil é culturalmente atingido por uma carga tributária exorbitante, motivo pelo qual sempre vai optar pelo que for mais vantajoso para o seu negócio.

O RTT tornou a utilização do FCONT necessária para a realização dos ajustes relativos às diferenças entre os critérios contábeis e os tributários provocados pelas novas normas contábeis da Lei das S/A. O FCONT é obrigatório para as pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao Lucro Real e ao RTT.

Por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, IN nº 949/2009, foi instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares, conforme previsto no inciso II, do § 2º, do art. 8º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

§ 2º Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em:
I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou
II - livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo.

A elaboração do FCONT passou a ser obrigatória para as empresas, mesmo que na Contabilidade de uma determinada empresa não exista lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles previstos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do artigo 2º, da IN nº 967/2009.

De acordo com o § 1º, do art. 8º, da IN nº 949/2009, o FCONT não poderá ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo. O prazo de entrega dos dados contidos no FCONT, regra geral, será o mesmo prazo fixado para apresentação da DIPJ, porque deve conter registros relativos ao mesmo período. Quanto às formalidades de entrega, de acordo com o § 4º, do art. 2º, da IN nº 967/2009, para a apresentação do FCONT é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital.

Em novembro de 2013 foi publicada a Medida Provisória nº 627/2013, que revogou o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. E, em maio de 2014, a MP nº 627/2013 foi convertida na Lei nº 12.973/2014. O art. 1º, da Lei nº 12.973/2014 apresenta os principais tributos que foram alterados pela legislação vigente:

Art. 1º O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

De acordo com o art. 119, da Lei nº 12.973/2014, entrará em vigor em 1º de janeiro de 2015. O ano-calendário de 2014 representa um período para as entidades se adequarem às mudanças previstas.

A Lei nº 12.973/2014 apresenta mudanças relativas à depreciação referentes à avaliação de ativos e à sua escrituração no E-Lalur. As alterações da Lei nº 12.973/20 na legislação tributária constituem-se na inclusão dos parágrafos 15 e 16, do art. 57, da Lei nº 4.506/64:

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal. (...)

§ 15. Caso a quota de depreciação registrada na contabilidade do contribuinte seja menor do que aquela calculada com base no § 3, a diferença poderá ser excluída do lucro líquido na apuração do lucro real, observando-se o disposto no § 6.

§ 16. Para fins do disposto no § 15, a partir do período de apuração em que o montante acumulado das quotas de depreciação computado na determinação do lucro real atingir o limite previsto no § 6, o valor da depreciação, registrado na escrituração comercial, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

Os parágrafos 15 e 16, do art. 57, da Lei nº 4.506/64, indicam que a Receita Federal aceita a influência das NIC's no cálculo do valor depreciável, quando a contabilização do valor da Despesa de Depreciação pelas Normas Internacionais for menor que o valor previsto pela legislação tributária, e desde que o montante acumulado das cotas de depreciação não ultrapasse o custo de aquisição do bem atualizado monetariamente.

Os art. 64, da Lei nº 12.973/14 esclarece que cabe ao contribuinte a decisão de escolher o início do período de aplicação das novas regras de tributação, podendo ter início a partir do ano-calendário de 2014 ou, obrigatoriamente, a partir de 2015.

Apesar das referidas mudanças, ainda não houve convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no que se refere ao cálculo da depreciação. Em geral, a legislação fiscal obriga que o cálculo da depreciação para a apuração dos Tributos Federais seja em conformidade com a publicação periódica da Secretaria da Receita Federal conforme determina o § 1º, do art. 310, do Decreto nº 3.000/99.

Após a implementação da nova lei societária pode-se identificar um período de cinco anos em que a Contabilidade Societária não está alinhada com a Legislação Tributária. E, com isto continua onerando as empresas nos custos com a elaboração da Contabilidade Fiscal e Societária. Esse fato para os empresários é irrelevante porque já estão alinhados com esta cultura.

O aspecto mais relevante é o prejuízo causado à comparabilidade das informações, destacadamente no modelo internacional, visto que a Contabilidade Societária é elaborada com maior qualidade de informação para a tomada de decisões do que a Contabilidade realizada para fins fiscais.

2.4 Estudos anteriores

Dentre os diversos estudos relacionados à depreciação e às normas contábeis, pode-se citar os de Queiroz e Goulart (2014), Telles (2013), Freire *et al.* (2012), Reis e Nogueira (2012), Lopes *et al.* (2012) e Machado, Heinzen e Junkes (2012).

A pesquisa de Queiroz e Goulart (2014) contribui com sua análise sobre a contabilização do Ativo Imobilizado no setor elétrico. O estudo de Queiroz e Goulart (2014)

consiste em uma pesquisa exploratória, através de documentos e registros no sistema informatizado da Cooperativa de Eletrificação de Ibiúna e Região (CETRIL) verificando e analisando a sua correta parametrização no sistema de acordo com as normas, resoluções e o Manual de Controle Patrimonial do Setor Elétrico (MCPSE). O resultado do estudo de Queiroz e Goulart (2014) constatou que a contabilização da empresa está em conformidade com as instruções da ANEEL e com a Resolução Normativa nº 367, de 02 de junho de 2009 que aprova o MCPSE.

Já Telles (2013), por meio da Análise de Conteúdo, analisou as demonstrações financeiras padronizadas das maiores companhias abertas listadas na BM&F Bovespa (132 empresas), que possuíam despesas de depreciação no período de 2006 a 2012. O resultado do estudo de Telles (2013) indica que o nível de utilização das taxas fiscais era maior antes da adoção das Normas Internacionais, mas as análises também concluíram que as Notas Explicativas das empresas ainda não apresentam todas as informações obrigatórias estabelecidas pelo CPC 27.

No estudo de Freire *et al.* (2012), realizou-se uma análise empírica em 34 empresas brasileiras listadas na BM&F Bovespa, sobre os aspectos de depreciação e os resultados indicaram que um percentual elevado (85,29%) dessas empresas aplica as novas práticas. Contudo, os estudos de Freire *et al.* (2012) indicam que foram identificadas empresas que apenas utilizam as taxas fiscais para apuração da depreciação de ativos imobilizados.

Reis e Nogueira (2012) analisaram quantitativamente 82 empresas que adotaram taxas de depreciação diferentes da prevista na legislação fiscal, e verificaram se havia uma relação entre as empresas que adotaram essas novas taxas e o seu nível de imobilização, por serem relevantes os valores aplicados no imobilizado. Os resultados da pesquisa de Reis e Nogueira (2012) demonstram que não há uma diferença estatisticamente significativa entre as empresas que adotaram taxas diferenciadas e seu nível de imobilização. Contudo, Reis e Nogueira (2012) indicam que as empresas que adotaram as regras previstas no CPC 27 apresentaram um maior nível de *disclosure* dos itens de imobilizado e depreciação.

O estudo de Lopes *et al.* (2012) verificou o impacto do CPC 27 nos índices de depreciação de empresas brasileiras do segmento petrolífero da Bovespa (7 empresas) durante

o período de 2005 a 2010, em função do novo tratamento contábil. Os resultados da pesquisa de Lopes *et al.* (2012) demonstram alterações na estimativa de vida útil dos ativos, com a consequente redução do valor depreciável. Entretanto, Lopes *et al.* (2012) ressaltam que, a maioria das empresas não evidenciou em suas demonstrações financeiras as alterações no método de depreciação utilizado.

Machado, Heinzen e Junkes (2012) realizaram um estudo sobre os efeitos do CPC 27, juntamente com a Lei nº 6.404/76 e suas alterações sobre empresas de Santa Catarina com capital aberto e movimentação na Bolsa de Valores. Os resultados de Machado, Heinzen e Junkes (2012) demonstram que 89% (oitenta e nove por cento) das empresas listadas fizeram a nova classificação dos ativos imobilizados de forma diferenciada da classificação estabelecida pela legislação fiscal. Os resultados de Machado, Heinzen e Junkes (2012) também indicam que, dentre o universo pesquisado (9 empresas) apenas 44% (quarenta e quatro por cento) das empresas mencionaram nas notas explicativas avaliações no ativo imobilizado.

3. METODOLOGIA

O presente estudo se utiliza dos métodos científicos dedutivo e indutivo. De acordo com Gil (2011, p. 9), o método dedutivo “[...] parte do geral e, a seguir, desce ao particular [...] e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”. E, para Richardson *et al.* (2009, p. 35), o método indutivo “[...] é um processo pelo qual, partindo de dados ou observações particulares constatadas, podemos chegar a proposições gerais”.

Dedutivo porque parte dos fundamentos teóricos da Ciência Contábil e normativos do CPC, acerca dos aspectos científicos e técnicos relativos à depreciação, e indutivo porque parte de casos particulares, estudo multicaso nas empresas Grupo M. Dias Branco e Companhia Energética do Ceará (Coelce).

Quanto ao método técnico, constitui-se em um estudo monográfico, pois analisa com profundidade o tema da divulgação da depreciação conforme o CPC 27 e o RIR nº 3.000/99. Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 90), o método monográfico parte “[...] do princípio de que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou mesmo de todos os casos semelhantes”. A pesquisa analisa a divulgação da depreciação, a partir de um estudo multicaso para permitir uma análise mais profunda de dois tipos diferentes de indústria: alimentos e energia elétrica. Ambas, com alto nível de imobilização e com equipamentos especiais.

Quanto à classificação em relação ao objetivo da pesquisa, caracteriza-se como sendo descritiva e exploratória. Descritiva, pois pretende identificar, relatar e comparar as informações acerca da temática estudada e descrever as características do fenômeno analisado. Prodanov e Freitas (2013, p. 52) indicam que a pesquisa descritiva “[...] observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas, relações com outros fatos”.

A pesquisa também tem objetivos exploratórios, pois desenvolve um estudo generalista dos fatos, buscando maiores informações acerca de um determinado tema, objetivando ser uma fonte de pesquisa para futuros estudos. Segundo Gil (2011, p. 27), “[...] pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar

conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Quanto aos delineamentos o estudo desenvolveu-se por meio de pesquisas bibliográfica, documental e estudo multicaso.

A pesquisa bibliográfica ocorreu em consulta a artigos, livros e monografias. Para Marconi e Lakatos (2010, p. 166), a pesquisa bibliográfica “[...] abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo [...]”. O objetivo primordial da pesquisa bibliográfica foi conhecer o estado da arte dos estudos sobre a depreciação, a partir da nova visão normativa da Lei das Sociedades por Ações e do CPC 27 (alinhado com as Normas Internacionais de Contabilidade) e a visão fiscalista do RIR nº 3.000/99.

O estudo também se utilizou da pesquisa documental através da consulta às normas e legislações vigentes relacionados ao objeto de estudo, assim como aos relatórios financeiros das empresas analisadas. Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 157), a pesquisa documental tem por característica o fato de “[...] a coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”. Neste caso a pesquisa utilizou-se de documentos públicos e privados, de fonte secundária.

O estudo multicaso foi realizado para analisar as demonstrações financeiras com enfoque na divulgação contábil acerca da depreciação de duas grandes indústrias do Estado do Ceará, listadas na BM&F Bovespa, em 2014. Conforme Yin (2005, p. 20), o estudo multicaso “[...] permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real – tais como [...] processos organizacionais e administrativos [...] relações internacionais e a maturação de setores econômicos”. Neste estudo, o foco é no aspecto de processos produtivos da organização, que tem como base de custos a depreciação de máquinas e equipamentos para a produção de produtos alimentícios e energia elétrica.

Quanto à técnica de coleta de dados, a pesquisa se utilizou da análise de conteúdo para verificar as informações que foram apresentadas nas Demonstrações Contábeis. Conforme Bardin (2011, p. 47), o termo análise de conteúdo designa:

[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que

permitam a interferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Assim, a pesquisa utilizando-se da Análise de Conteúdo se divide em três etapas: pré-análise, descrição analítica e interpretação inferencial. A fase de pré-análise correspondeu à organização e à tabulação de informações no *check list* apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – *Check list* de indicadores para análise da divulgação sobre depreciação

Dimensão	Indicador	Item CPC 27	Parâmetro
CPC	1	48	A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado.
	2	50	O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.
	3	51	O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.
	4	62	Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.
	5	73-c	As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas.
	6	73-d	O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período.
Dimensão	Indicador	Artigo Parágrafo Inciso	Parâmetro
RIR nº3.000/1999	1	§ 1º, do art. 305	A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.
	2	Art. 310	A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.
	3	Art. 309	A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º).

Fonte: Elaborado pelo autor com fundamento em CPC 27 e RIR nº 3.000/99.

A técnica de análise de dados desenvolveu-se por meio da fase de descrição analítica, considerando-se aspectos relativos à divulgação da depreciação contemplados nas Demonstrações Contábeis das empresas em estudo, considerando aspectos do CPC 27 e do RIR nº 3.000/99. O Quadro 1 apresentou 6 indicadores do CPC 27 e 3 do RIR. Para analisar se as empresas estão cumprindo na sua divulgação os aspectos previstos na normalização, optou-se por verificar a presença ou não da informação nas Demonstrações Contábeis utilizando-se uma codificação binária com valor 1 para indicar que a empresa publicou o indicador e 0 para informar que não houve a publicação, conforme demonstrado no Anexo I.

4. ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1. Perfil das Empresas em Estudo

As demonstrações financeiras das empresas M. Dias Branco S.A. e Companhia de Energética do Ceará (COELCE) foram selecionadas como objetos de análise por estarem listadas na BM&F Bovespa e devido ao porte industrial, ao elevado valor de itens do ativo imobilizado e à alta tecnologia aplicada nas operações dessas entidades. As demonstrações financeiras analisadas correspondem ao ano-calendário de 2013.

As empresas do Grupo M. Dias Branco possuem quatorze indústrias de alimentos distribuídas em importantes cidades brasileiras, além de treze Unidades de Comercialização e Distribuição. O Grupo M. Dias Branco possui um moderno parque industrial com equipamentos de alta tecnologia e segue elevados padrões de qualidade.

O Grupo é líder nacional na fabricação e venda de biscoitos e massas alimentícias, estando presente em todo o território do país. Os principais segmentos de atuação da empresa correspondem à moagem de trigo, refino de óleo, gorduras, fabricação de margarinas, cremes vegetais, bolos e *snacks*. Além disso, o Grupo M. Dias Branco gera mais de 16.000 empregos diretos.

A Companhia manteve sua posição de liderança no mercado nacional de biscoitos e massas, em volume de vendas, com 28,5% e 30,0% de *market-share*, respectivamente, expandindo sua posição em relação aos períodos comparativos anteriores. Durante o ano-calendário de 2013, o Grupo M. Dias Branco obteve R\$ 4,31 bilhões de Receita Líquida de impostos e apurou R\$ 524,4 milhões de Lucro Líquido.

No ano-calendário de 2013, a aquisição de ativo imobilizado e de licenças de *softwares* realizadas pelo Grupo M. Dias Branco foi de R\$ 271,2 milhões. Os itens do imobilizado são mensurados pelo custo histórico de aquisição ou construção, deduzido de depreciação acumulada e perdas de redução ao valor recuperável acumuladas, quando aplicável.

Já a depreciação dos itens do imobilizado do Grupo M. Dias Branco é calculada sobre o valor depreciável, aplicando-se o método linear levando-se em consideração a vida

útil estimada dos bens. Enquanto que as benfeitorias realizadas em terrenos arrendados são amortizadas pelo prazo do contrato.

A Coelce possui uma área de concessão que abrange os 184 municípios do Estado do Ceará. A sede da distribuidora está localizada em Fortaleza, com unidades principais, entre centros de serviços e de manutenção, e 201 pontos de atendimento presenciais em todo o Estado. Em abril de 2013, a Coelce obteve segundo lugar no *ranking* de Continuidade do Serviço, divulgado pela ANEEL, que envolveu as 63 distribuidoras de energia elétrica do Brasil.

Constitui objeto da atividade operacional da Coelce a distribuição de energia elétrica, execução de serviços correlatos que lhes venham a ser concedidos ou autorizados por qualquer título de direito, e o desenvolvimento de atividades associadas aos serviços, bem como a celebração de atos de comércio decorrentes dessas atividades, além da realização de estudos, projetos e execução de planos e programas de pesquisa e desenvolvimento de novas fontes de energia.

A Receita Líquida da COELCE alcançou, em 2013, R\$ 2.850 milhões e o seu Lucro Líquido foi de R\$ 156 milhões durante o período. Já o Ativo Imobilizado da Companhia está registrado em R\$ 42.732 milhões no fim do ano de 2013.

Os itens que compõem o ativo imobilizado da Coelce são apresentados ao custo de aquisição ou de construção. O valor residual e a vida útil estimada dos bens são revisados e ajustados na data de encerramento do exercício. E, a depreciação dos itens do imobilizado é calculada pelo método linear.

As demonstrações contábeis das companhias M. Dias Branco e COELCE, do ano-calendário de 2013, foram analisadas, com enfoque na divulgação contábil acerca da depreciação, a partir do CPC 27 (alinhado com as Normas Internacionais de Contabilidade) e da visão fiscalista do Decreto nº 3.000/99. Para a coleta de dados, foi realizado um *check list* com 6 indicadores do CPC 27 e em 3 do RIR/99, conforme o Quadro 1 visando analisar a aderência da divulgação publicados nas duas demonstrações.

4.2. Análise das demonstrações contábeis

A Companhia M. Dias Branco apresentou a despesa de depreciação em conjunto com a de amortização e exaustão na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), não havendo segregação entre estas despesas.

Conforme orientam os itens 4.47 e 4.48 do CPC 00 (R1), é de prática comum distinguir os itens de despesa, visto que “[...] a origem de um item é relevante para a avaliação da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro” e, além disso, permite “[...] demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor grau de abrangência dos itens”.

Contudo, os custos de depreciação foram evidenciados nas Notas Explicativas sobre a movimentação do imobilizado, que foi evidenciada no custo da controladora, no custo da controlada e no custo consolidado.

Além disso, os gastos gerais com depreciação (apresentados em conjunto com os gastos de amortização e exaustão) foram considerados para a elaboração da Demonstração do Patrimônio Líquido (DMPL), da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), esta foi elaborada pelo método indireto.

O valor depreciável dos ativos imobilizados foi apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo evidenciado durante o período de 2011 a 2013 nas Notas Explicativas, distinguindo o que corresponde à Controlada, à Controladora e ao Consolidado. As Notas Explicativas da evidenciação do grupo M. Dias Branco apresentam os valores depreciáveis dos ativos especificando o que corresponde a edificações, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, veículos, instalações e outros.

Nas demonstrações contábeis da M. Dias Branco, os itens do imobilizado são mensurados pelo custo histórico de aquisição ou construção, deduzido de depreciação acumulada e perdas de redução ao valor recuperável acumuladas. Conforme o CPC 27, o valor residual e vida útil dos ativos e os métodos de depreciação são revistos no final de cada exercício e ajustados de forma prospectiva.

Anualmente, o ativo imobilizado da M. Dias Branco é submetido a análises de indicação de perda de seu valor recuperável. As análises identificaram que alguns ativos da

unidade de Aquiraz (CE) foram inativados. Através dessas análises, a Companhia efetuou a provisão para perda do valor recuperável desses ativos, no total de R\$ 653 mil reais, registrado no resultado como “outras despesas operacionais”.

O total da depreciação reconhecida no resultado consolidado do ano de 2013 foi aproximadamente 93 milhões de reais. A cota de depreciação foi calculada sobre o valor depreciável, aplicando-se o método linear às taxas mencionadas nas Notas Explicativas, considerando o tempo de vida útil estimado dos bens, refletindo, assim, o padrão de consumo de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo. As taxas de depreciação utilizadas são definidas por especialistas conforme orienta o CPC 27.

O valor contábil bruto e a depreciação acumulada, assim como as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas são apresentados no início e no final do período, evidenciando-se o que corresponde à Controladora, à Controlada e ao Consolidado.

Conforme o art.15, da Lei nº 11.941/09, o Grupo M. Dias Branco optou pelo RTT para apuração de Imposto de Renda e Contribuição Social a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2009, visando à neutralidade decorrente dos eventuais efeitos tributários que poderiam ocorrer devido aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09.

Em 2013 foi publicada a Medida Provisória nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14, que promoveu alterações relevantes que impactam na legislação tributária federal, dentre as quais a extinção do RTT. Tais alterações entram em vigor a partir de 01 de janeiro de 2015, com possibilidade de adoção antecipada de alguns artigos, a partir de 01 de janeiro de 2014, desde que a empresa faça a devida opção. A decisão da Companhia foi pela adoção antecipada. Contudo, diante dessa escolha, a Administração da M. Dias Branco concluiu que não há impactos a serem reconhecidos nas demonstrações financeiras do exercício findo em 2013.

Em relação à COELCE, a despesa de depreciação foi reconhecida na rubrica “Custo do serviço e despesas operacionais” do período e evidenciada em Quadro Complementar na conta denominada “Depreciação e Amortização”. De acordo com as qualidades da informação contábil previstas no CPC 00 (R1), os valores referentes à

depreciação e amortização deveriam ser evidenciados de forma separada porque possuem natureza e características diferentes.

A depreciação foi considerada para a elaboração do *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (EBITDA) da sociedade. Excluindo-se o efeito do custo operacional e o efeito da depreciação e amortização, os custos e despesas gerenciáveis da Companhia, em 2013, alcançaram o montante de 505 milhões de reais negativos, o que representa um incremento de 11,3% em relação ao ano anterior. Além do EBITDA, a informação sobre a depreciação também é utilizada para a elaboração da DFC e da DVA da COELCE.

O valor residual e a vida útil estimada dos bens são revisados e ajustados na data de encerramento do exercício. Além disso, o valor residual, a vida útil dos ativos e os métodos de depreciação são revistos no encerramento de cada exercício, e ajustados de forma prospectiva.

A depreciação e a amortização sofreram um aumento de 33,5%, em 2013, em relação ao ano anterior. O acréscimo observado deve-se, principalmente, às mudanças introduzidas pela aplicação da Resolução ANEEL nº 474/2009, que modificou a estimativa de vida útil dos ativos de distribuição, ocasionando redução das taxas de depreciação.

Desde dezembro de 2012, o diferencial de depreciação entre as taxas novas e antigas era calculado com base em uma estimativa fixa. Em setembro 2013, as novas taxas foram imputadas a cada ativo individualmente e foi recalculado o diferencial correto do valor da depreciação de janeiro de 2013 a setembro de 2013. Este evento gerou um ajuste na despesa de depreciação na ordem de R\$ 19 milhões.

A depreciação nas demonstrações da COELCE é calculada de forma linear ao longo da vida útil do ativo, a taxas estabelecidas pela ANEEL, que consideram a vida útil estimada dos bens.

Os itens que compõem o ativo imobilizado da Companhia são apresentados ao custo de aquisição ou de construção, líquido de depreciação acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. Quando partes significativas do ativo imobilizado são substituídas, a Companhia reconhece essas partes como ativo individual com vida útil e

depreciação específica. Todos os demais custos de reparos e manutenção são reconhecidos na Demonstração do Resultado do Exercício, quando incorridos.

O art. 37, da Lei nº 11.196/05 determina que:

A diferença entre o valor do encargo decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela Receita Federal do Brasil e o valor do encargo contabilizado decorrente das taxas anuais de depreciação fixadas pela legislação específica aplicável aos bens do ativo imobilizado, exceto terrenos, adquiridos ou construídos por empresas concessionárias, permissionárias e autorizadas de geração de energia elétrica, poderá ser excluída do lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

E a Solução de Consulta RFB nº 170, de 28 de agosto de 2013, esclarece que:

As empresas de geração de energia elétrica estão autorizadas a realizar os ajustes estabelecidos pelo art. 37 da Lei nº 11.196, de 2005, em relação aos ativos que atendam às condições estabelecidas nesse dispositivo. As que atuam nas demais etapas dessa cadeia (transmissão, distribuição e comercialização de energia), e mesmo as empresas de geração de energia em relação aos ativos não compreendidos nesse dispositivo, devem continuar a utilizar também para fins fiscais as taxas de depreciação fixadas pela ANEEL.

As taxas de depreciação estabelecidas pela ANEEL são menores do que as estabelecidas pelo fisco, então, de acordo com o art. 37, da Lei nº 11.196/05 e com a Solução de Consulta RFB nº 170/13, a COELCE poderá excluir a diferença da depreciação lançada no resultado do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Conclui-se que tanto a M. Dias Branco quanto a Coelce divulgaram a depreciação em total conformidade com os princípios estabelecidos pelo CPC 27, atendendo a todos os indicadores elencados para a análise do estudo. Portanto, identificou-se uma aderência de 100% no que se refere à divulgação da depreciação nas Demonstrações Contábeis das referidas empresas.

Contudo, a divulgação das Demonstrações Contábeis da M. Dias Branco e da Coelce carece de detalhamentos que poderiam ser úteis para as análises de desempenho e tomadas de decisão dessas empresas. Recomenda-se que sejam divulgadas separadamente os custos e as despesas de depreciação, amortização e exaustão. E, mesmo não estando obrigadas a apresentar, recomenda-se a elaboração de uma nota explicativa que detalhe a baixa e aquisições de ativo imobilizado e a elaboração de uma demonstração que evidencie os ajustes

realizados para a apuração das cotas e despesa de depreciação conforme o RIR nº 3.000/99 em comparação com a depreciação societária.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é uma ciência social que se relaciona com as normas a nível internacional e com as regras nacionais. A contabilidade no Brasil é passiva da influência de legislações fiscais específicas, impondo aos contribuintes controles e registros. Enquanto que as normas internacionais de contabilidade apresentam orientações de como se proceder para fins contábeis, a legislação fiscal brasileira determina o que deve ser realizado visando arrecadar tributos.

A padronização internacional permite que os empresários entendam as informações de empresas de qualquer lugar do mundo, pois a técnica aplicada é regida por normas conhecidas mundialmente. No Brasil, a convergência às NIC's é regulada pelo CPC.

Tanto o CPC 27 quanto a legislação fiscal brasileira conceituam a depreciação como o registro da perda do valor dos bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Contudo, apesar da forte influência do fisco no Brasil, o CPC 27 é a norma reguladora que orienta como deve ser realizada a divulgação da depreciação nas demonstrações contábeis das entidades, visando à qualidade da informação em prol da tomada de decisões dos empresários, acionistas e demais investidores.

O presente estudo visou identificar o nível de aderência das demonstrações contábeis, em 2013, de duas S/As de capital aberto localizadas em Fortaleza (CE), quanto à divulgação da depreciação, em conformidade com o CPC 27 e o RIR nº 3.000/99. As empresas analisadas foram a M. Dias Branco e a COELCE.

Os resultados evidenciaram que a divulgação dos itens que compõem o ativo imobilizado está de acordo com as orientações do CPC 27, sendo estes ativos apresentados, nas demonstrações contábeis das sociedades analisadas, pelo custo de aquisição ou de construção, líquido de depreciação acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável.

Contudo, a M. Dias Branco e a COELCE apresentaram a despesa de depreciação em conjunto com a de amortização e exaustão na Demonstração de Resultado do Exercício

(DRE), não havendo segregação entre estas despesas, o que vai contra a qualidade da informação contábil previstas no CPC 00 (R1) (2011).

Os resultados também evidenciam que a informação sobre a depreciação é considerada na tomada de decisões na medida em que é utilizada para a elaboração das demonstrações contábeis que avaliam o desempenho da sociedade tais como DRE, DMPL, DVA, DFC e EBITDA.

Tanto a M. Dias Branco quanto a COELCE anteciparam a aderência às mudanças da Lei nº 12.973/14. A sociedade M. Dias Branco concluiu que não há impactos a serem reconhecidos nas demonstrações financeiras do ano-calendário de 2013, enquanto que a COELCE reconheceu ajustes nas estimativas de depreciação.

As duas sociedades utilizam-se do método linear para a determinação do valor depreciável. Contudo, para a determinação da vida útil dos ativos imobilizados, a M. Dias Branco segue a avaliação de engenheiros especialistas, enquanto que a COELCE segue as normas da ANELL.

Pode-se afirmar que o M. Dias Branco e a COELCE se adequaram às normas do CPC 27, no que tange à depreciação, em 100% e às normas fiscais, em 100%. A principal limitação para a pesquisa foi o tempo disponível para o pesquisador concluir o estudo. Portanto, a sugestão para estudos futuros é uma amostragem de empresas de capital aberto para a análise da divulgação da depreciação visando o comportamento das empresas no transcurso do tempo, pelo menos três exercícios sociais.

REFERÊNCIAS

ANDREZZO, Andrea Fernandes; LIMA, Iran Siqueira. **Mercado Financeiro: aspectos históricos e conceituais**. São Paulo: Pioneira, 1999. 338 p.

AGOSTINI, Carla; CARVALHO, Joziane Teresina de. **A evolução da contabilidade: seus avanços no Brasil e a harmonização com as normas internacionais**. São João del-Rei: IPTAN, 2011. Disponível em: <http://www.iptan.edu.br/publicacoes/anuario_prodcientifica/arquivos/revista1/artigos/Artigo_Carla_Joziane.pdf>. Acesso em: 06 de set. 2014.

ANTUNES, Jeronimo; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan; PENTEADO, Isis Malusá; **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1**. São Paulo: USP, 2007. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=30>. Acesso em: 22 de set. de 2014.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BARROS, José Roberto Mendonça de; SCHEINKMAN, José Alexandre; CANTIDIANO, Luiz Leonardo; GOLDENSTEIN, Lídia; SILVA, Tereza Maria Fernandez Dias da; CARVALHO, Antônio Gledson de. **Desafios e oportunidades para o mercado de capitais**. São Paulo: Bovespa, 2000.

BIAR, Helensilvia Guimarães; LIMA, Karla Pereira de; PEREIRA, Kedma Kaizer. **Harmonização contábil internacional – IAS 8 – práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros**. Artigo Científico (Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <<http://sinescontabil.com.br/monografias/artigos/Helensilvia.pdf>>. Acesso em: 15 de out. 2014.

BRAGA, Hugo Rocha. **A Contabilidade Fiscal Rumo à Convergência**. In: Encontro Profissional de Negócios Contábeis, 1., 2010, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro Disponível em: <http://www.abbc.org.br/arquivos/a_contabilidade_fiscal_rumo_a_convergencia.pdf>. Acessado em 19 de ago. 2013.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RIR/L2Parte1.htm>>. Acesso em: 10 de ago. 2013.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 05 de ago. de 2014.

_____. **Resolução CFC nº 1.055/05**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/PrevencaodaCorrupcao/Integridade/IntegridadeEmpresas/arquivos/RES_1055.pdf>. Acessado em: 10 de ago. 2013.

_____. **CPC nº 00 (R1)**. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acessado em: 10 de ago. 2013.

_____. **CPC nº 27**. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf>. Acessado em: 10 de ago. 2013.

CAMPOMAR, M. C. Do uso de “estudo de caso” em pesquisas para dissertações e teses em administração. **Revista de Administração**, v. 26, n. 3, p 95-97, 1991.

CARDOSO, Ricardo; SARAIVA, Enrique; TENÓRIO, Fernando Guilherme; SILVA, Marcelo Adriano. Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros ao IFRS. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 4, p. 773-799, jul./ago. 2009.

CHAIRAS, Ira. Y., RADIANTO, Wirawan R. D. **Accounting Harmonization in ASEAN: the process, benefits and obstacles**. International Accounting and Finance, Master Thesis no. 2001:05, Göteborg University.

COMISSÃO EUROPEIA. Regulamento 1.126/2008 relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.o 1.606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho. **Jornal Oficial**, Lisboa, 20 de nov. 2013. Disponível em: <[http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/REGUL_1126_2008_consol_a_20nov2013\(reg1174\).pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/REGUL_1126_2008_consol_a_20nov2013(reg1174).pdf)>. Acesso em: 20 de ago. 2014.

COSTA, Joana Preto; LOPES, Patrícia Teixeira. O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na *Euronext* Lisboa. **Contabilidade e Gestão: portuguese journal of accounting and management**, v. 1, Lisboa, n. 9, março, p. 49-85. 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

DORNELLES, Daniel dos Santos. **CPC 27: os reflexos do novo tratamento contábil dos investimentos em ativo imobilizado**. 2014. 26 f. TCC (Ciências Econômicas) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/34993/000784621.pdf>>. Acesso em: 12 de out. 2014.

FREIRE, Mac Daves de Moraes Freire; MACHADO, Michele Rílany Rodrigues; MACHADO, Lúcio Souza; SOUZA, Emerson Santana; OLIVEIRA, Johnny Jorge de. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 15, p. 3-22. 2012.

FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Globalização, neoliberalismo e soberania**. São Paulo: Arte e Ciência, 2012. 208p.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2011.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IKUNO, Miyuki Luciana; Niyama, Jorge Katsumi; BOTELHO, Ducineli Régis, SANTANA, Claudio Moreira. Contabilidade internacional: uma análise da produção científica sobre nos principais periódicos internacionais da Área (2000 a 2009). **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 6, n. 15, set./dez. 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S. de. *et al.*. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; PEREIRA, Elias. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, Rita Marina da Silva; ARAÚJO, Ademilson Ferreira de. As normas brasileiras em adequação para as normas da contabilidade internacional. **Garça: Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, São Paulo, v. 6, n. 11, p. ,maio. 2008.

LOPES, Rodrigo da Silva; SOUZA, Fabrício Afonso de; COSTA, Mônica de Oliveira; MARIANO, Farana de Oliveira. Impacto do pronunciamento técnico cpc nº 27 nos índices de depreciação das empresas brasileiras do segmento petrolífero listadas na BOVESPA. *In: ENANGRAD*, 23., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: Associação Nacional dos Cursos de Graduação em Administração. Disponível em: <http://xxiiienangrad.enangrad.org.br/anaisenagrad/_resources/media/artigos/egc/19.pdf>. Acesso em: 12 de out. 2014.

MACEDO, Hugo Costa. Contabilidade internacional: um enfoque sob a realidade brasileira e mundial. *Qualitas Revista Eletrônica*, João Pessoa, v. 7, n. 1, 2008. Disponível em: <<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/123/99>>. Acesso em: 17 de set. 2014.

MACHADO, César; HEINZEN, Cátia; JUNKES, Maristela Iara. Contabilidade nos parâmetros internacionais: ativo imobilizado. **Revista Caminhos**, On-line, “Dossiê Gestão”, Rio do Sul, v. 3, n. 5, p. 117-138, jul./set 2012. Disponível em: <http://www.caminhos.unidavi.edu.br/wp-content/uploads/2012/11/DG_2_7.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2010.

MARTINS, Pablo Luiz; LIMA, Bruno Dourado de; MENDONÇA, Gabryelle de Cássia Azevedo; VILELA, Gustavo de Oliveira; BORGES, Rodrigo de Oliveira. Contabilidade Internacional: *International Financial Reporting Standard – IFRS*. *In: SEGET*, 9., 2012, São João Del-Rei. **Simpósio...** São João Del-Rei: Associação Educacional Dom Bosco, 2012. Disponível em: <<http://www.car.aedb.br/seget/artigos12/28816535.pdf>>. Acesso em: 12 de ago. 2014.

MARTINS, Vinícius Gomes. **Relevância e confiabilidade na mensuração de ativos a valor justo por empresas listadas na BM&BOVESPA**. Brasília: Universidade de Brasília – UNB, 2012. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/12246/1/2012_ViniciusGomesMartins.pdf>. Acesso em: 13 de set.2014.

MUELLER, Gerhard G., GERON, Helen, MEEK, Gary. *Accounting: an international perspective*. 4a. Ed., USA: Irwin, 1997.

MÜLLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas. 2009.

PRODANOV, Cleber Cristinano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

QUEIROZ, Rafaela da Silva Machado de; GOULART, Verci Douglas Garcia. Ativo imobilizado, classificação e contabilização conforme o manual de contabilidade da ANEEL: estudo de caso na Cetril. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, São Paulo, v. 5, n. 1, p. 1-14, 2014. Disponível em: <http://www.uninove.br/marketing/fac/publicacoes_pdf/administracao/v5_n1_2014/Rafaela.pdf>. Acesso em 12 de set. 2014.

REIS, Luciano Gomes dos Reis; NOGUEIRA, Daniel Ramos. *Disclosure do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27*. **Revista de Estudos Contábeis**, Londrina, v. 3, n. 4, p. 54-67, jan./jun. 2012.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza; WANDERLEY, José Carlos Vieira; CORREIA, Lindoya Martins; PERES, Maria de Holanda de Melo. **Pesquisa Social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Lilian Ana Martins dos. **A depreciação dos bens do ativo imobilizado: uma abordagem da adoção das normas internacionais de contabilidade**. 2012. 75 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Universidade Santa Maria, Santa Maria, 2012. Disponível em: <<http://www.trabalhosfeitos.com/ensaios/Contabilidade-Internacional/44846464.html>>. Acesso em: 17 de out. 2014.

SOARES, Adriana Martins da Silva; DUTRA, Ângelo Sebastião; FONSECA, Camila Neiva; COELHO, Carla Maia; GODOY, Elizabeth de Aguiar. **Os impactos do regime de tributação na apuração do lucro real e seus reflexos contábeis nas empresas de grande porte**. 2009. 18 f. Artigo Científico (Ciências Contábeis) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2009. Disponível em:< http://sinescontabil.com.br/monografias/trab_profissionais/elizabeth_3.pdf>. Acesso em: 20 de ago. 2014.

TELLES, Samantha Valentim. **Divulgação da informação contábil sobre depreciação: o antes e o depois da adoção da IFRS**. 2013. 158 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13032014-174332/pt-br.php>>. Acesso em: 30 de out. 2014.

TODA, William Haruo. Regime tributário de transição (RTT). *In: PJ/CSLL 2009 Manual do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido: ano calendário 2008*. 3. ed. São Paulo: IOB, 2009, Parte 7, p. 499-502.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ANEXO I

ANEXO I – Quadro de codificação binária para análise da divulgação sobre depreciação

Dimensão	Indicador	Item CPC 27	Parâmetro	Codificação
CPC	1	48	A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado.	1
	2	50	O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.	1
	3	51	O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.	1
	4	62	Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas.	1
	5	73-c	As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas.	1
	6	73-d	O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período.	1
Dimensão	Indicador	Artigo Parágrafo Inciso	Parâmetro	Codificação
RIR nº3.000/1999	1	§ 1º, do art. 305	A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.	1
	2	Art. 310	A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos.	1
	3	Art. 309	A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei nº4.506, de 1964, art. 57, § 1º).	1

Fonte: Elaborado pelo autor com fundamento em CPC 27 e RIR nº 3.000/99.