



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARCOS HONÓRIO DE SOUSA

**TAXAS DE DEPRECIÇÃO CONTÁBIL *VERSUS* FISCAL APÓS A ADOÇÃO DAS
IFRS NO BRASIL: HÁ DIFERENÇAS?**

FORTALEZA

2014

MARCOS HONÓRIO DE SOUSA

TAXAS DE DEPRECIÇÃO CONTÁBIL *VERSUS* FISCAL APÓS A ADOÇÃO DAS
IFRS NO BRASIL: HÁ DIFERENÇAS?

Artigo apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Dra. Roberta Carvalho de Alencar.

FORTALEZA

2014

TAXAS DE DEPRECIÇÃO CONTÁBIL *VERSUS* FISCAL APÓS A ADOÇÃO DAS IFRS NO BRASIL: HÁ DIFERENÇAS?

Aluno: Marcos Honório de Sousa

Orientadora: Profa. Dra. Roberta Carvalho de Alencar

RESUMO

A contabilidade brasileira vem passando nos últimos anos por um processo de convergência aos padrões internacionais. A partir de 2010 foi exigida a adoção total das normas internacionais, traduzidas e publicadas pelo CPC. Dentre as mudanças trazidas por esse processo, destaca-se o novo tratamento dado a depreciação do ativo imobilizado no que tange as taxas utilizadas pelas entidades. Observando que o período de vigência dessas normas é relativamente curto, é importante verificar como está o andamento dessas mudanças de fato, pois isso passa por uma modificação das práticas dos profissionais. Tem-se, então, que o objetivo dessa pesquisa é analisar o nível de utilização pelas sociedades de capital aberto listadas na BM&FBovespa de taxas de depreciação distintas das admitidas pelo fisco. Foi analisada uma amostra final com 41 sociedades de capital aberto dentre as 50 com os maiores valores em imobilizado. Constatou-se um percentual elevado de taxas distintas das fiscais, apesar da moda nas amostras coincidir com a taxa fiscal. Também que a maioria das empresas revisa a vida útil e valor residual, mas poucas são claras quanto aos resultados.

Palavras chave: Convergência. Normas internacionais. Taxa de depreciação.

ABSTRACT

The Brazilian accounting has experienced in recent years through a process of convergence with international standards. As of 2010 was required full adoption of international standards, translated and published by the CPC. Among the changes brought about by this process, there is the new treatment of depreciation of fixed assets regarding the rates used by the entities. Noting that the period of application of these standards is relatively short, it is important to check how the progress of these fact changes is as it undergoes a modification of the practices of professionals. There is, then, that the goal of this research is to analyze the level of use by public companies listed on the BM & FBovespa of different depreciation rates allowed by the tax authorities. A final sample of 41 public companies among the 50 with the highest values in fixed assets was analyzed. It found a high percentage of different rates of tax, despite the fashion in the samples match the tax rate. Also that most companies reviews the useful life and residual value, but few are clear about the results.

Keywords: Convergence. International standards. Depreciation rate.

1 INTRODUÇÃO

A economia mundial cada vez mais globalizada com empresas atuando em vários continentes fez surgir à necessidade de demonstrativos financeiros que possam ser compreendidos por pessoas de diversos países (MACEDO *et al.*, 2013). Foi criado, então, um padrão internacional para a elaboração desses documentos. Assim, o Brasil, seguindo uma tendência dos mercados mais desenvolvidos, passou nos últimos anos por um processo de convergência da sua contabilidade aos padrões internacionais.

A aprovação das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, que modificou a Lei nº 6.404/76, deu o embasamento legal para o início da convergência ao exigirem que a elaboração dos demonstrativos contábeis fosse direcionada a atender as necessidades societárias e que

obrigações fiscais fossem mantidas em registros auxiliares sem prejuízo dos anteriores. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão composto por diversas entidades, ficou responsável por conduzir esse processo emitindo normas contábeis tendo por base os *International Financial Reporting Standards* (IFRS) publicados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Segundo Freire *et al.* (2012), uma característica das práticas contábeis brasileiras sempre foi sua estreita ligação com a legislação fiscal, principalmente no que diz respeito à depreciação do ativo imobilizado. As taxas ou vida úteis utilizadas por grande parte das empresas eram as publicadas pelo fisco como máximas permitidas (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010), sem que se levassem em conta as peculiaridades de cada negócio ou empresa. Com as leis anteriormente citadas e o pronunciamento técnico CPC 27, exigiu-se que as entidades fizessem uso de percentuais para depreciar seus bens que expressassem o verdadeiro consumo destes.

Dessa forma, o presente trabalho tem como questão de pesquisa: em que nível as sociedades de capital aberto listadas na BM&FBovespa estão utilizando taxas de depreciação distintas das admitidas pelo fisco para depreciar os seus ativos imobilizados?

Com isso, o objetivo geral da pesquisa é analisar o nível de utilização pelas sociedades de capital aberto listadas na BM&FBovespa de taxas de depreciação distintas das admitidas pelo fisco para depreciar os seus ativos imobilizados. Para atingi-lo foram elaborados os seguintes objetivos específicos: comparar as taxas de depreciação por tipo de ativo imobilizado com as fixadas pela Receita Federal e verificar como está sendo evidenciada a revisão da vida útil e valor residual dos ativos imobilizados.

Esse processo por qual passou a contabilidade também está associado a uma mudança de cultura dos gestores e profissionais da área. Assim, como se passaram apenas quatro exercícios da adoção completa do padrão internacional, a presente pesquisa tem a importância de visualizar como está evoluindo esse cenário especificamente no que tange às taxas de depreciação. Estas geram despesas que afetam o resultado e devido ao volume de recursos empregados em bens imobilizados tornando-se de grande importância para o usuário da informação contábil saber se são fidedignas, ou seja, se estão expressando a verdadeira situação vivenciada pela entidade.

Além desta introdução, o presente trabalho tem como segunda seção um referencial teórico trazendo um levantamento bibliográfico sobre o tema e pesquisas anteriores. Na terceira seção é descrita a metodologia empregada no estudo com o universo amostral e as técnicas e métodos utilizados na coleta de dados. A quarta seção traz a análise dos resultados obtidos. Por fim, na última seção, apresenta-se as conclusões obtidas sobre a problemática abordada no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil

A nova realidade contábil brasileira é fruto de um processo de globalização das economias da maior parte dos países. Para Antunes, Antunes e Penteado (2007) a adoção de normas internacionais de contabilidade está associada a benefícios econômicos para as empresas na forma de aumento de investimentos, pois conforme Oliveira e Lemes (2011), com os mercados de capitais cada vez mais integrados, os investidores tem a possibilidades de empregar seus recursos financeiros em diversos países sem a necessidade de mudar seu domicílio. Entretanto, a disparidade de normatização contábil, que existia, nos diversos países, dificultava a tomada de decisão do investidor (KLANN; BEUREN; HEIN, 2009).

Nesse contexto, as mudanças nas práticas contábeis são necessárias, segundo Geron (2008), para aumentar a qualidade e confiabilidade das informações divulgadas.

Observando a necessidade de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais (MACEDO *et al.*, 2013), em 2005, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC 1.055/05, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável por estudar, preparar e emitir normas contábeis para posterior aprovação pelos órgãos reguladores. O CPC direciona seus pronunciamentos, orientações e interpretações para convergirem com as normas produzidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (FREIRE *et al.*, 2012).

Segundo Macedo *et al.* (2013), o CPC nasceu da uma necessidade de concentrar a emissão de normas contábeis no Brasil e de conduzir um processo democrático na elaboração. O comitê é composto por representantes de várias instituições, sendo estas: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional); Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), estes com direito a voto (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012).

Também participam como convidados e sem direito a voto: Conselho Monetário Nacional (CMN); Comissão de Valores Mobiliários (CVM); a Superintendência de Seguros Privados (Susep); a Receita Federal do Brasil; a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Federação Brasileira dos Bancos (Febraban) (COSTA; THEÓPHILO; YAMAMOTO, 2012).

A fim de aumentar a confiabilidade e transparência das informações financeiras com a convergência das práticas contábeis brasileiras às internacionais, a CVM emitiu a instrução nº 457 em 13 de julho de 2007, que obrigou as sociedades de capital aberto a publicarem suas demonstrações consolidadas nos padrões *International Financial Reporting Standards* (IFRS) a partir do exercício de 2010 (CVM, 2007). A instrução citada anteriormente foi alterada pela de nº 485 de setembro de 2010 para que fosse obrigatório o emprego dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, como cita o parágrafo 1º incluído no artigo 1º:

§ 1º Para fins de atendimento ao disposto no caput deste artigo, as demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas deverão ser elaboradas com base em pronunciamentos, plenamente convergentes com as normas internacionais, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e referendados pela CVM. As demonstrações financeiras consolidadas das companhias abertas serão denominadas “Demonstrações Financeiras Consolidadas em IFRS”. (CVM, 2010).

No âmbito legal, o processo de convergência ganhou um grande impulso com a aprovação da Lei nº 11639/07 que alterou dispositivos da Lei nº 6404/76 e segundo Macedo *et al.* (2013) teve o propósito de fazer desaparecer obstáculos regulatórios e alinhar as práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Conforme Schmidt e Santos (2011), a lei causou um grande impacto na elaboração das demonstrações contábeis, pois obrigava outras entidades, além das sociedades abertas, a aplicá-la. Para Lima (2010) esta lei teve como finalidade a padronização dos registros contábeis, objetivando facilitar o trânsito de capitais entre os mercados financeiros globalizados, a fim de que os investidores nacionais tivessem acesso às informações dos mercados mais desenvolvidos.

Dentre as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07, Barcellos, Silva e Costa Junior (2012) destacam a obrigatoriedade das normas expedidas pela CVM serem elaboradas de acordo com os padrões internacionais. Também trouxe alterações à lei 6.385/76, permitindo que os órgãos reguladores firmassem convênios com a entidade que elabora normas contábeis,

podendo adotá-las no todo ou em parte, o que segundo Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012), estimularam os trabalhos do CPC. Segundo Freire *et al.* (2012), esse processo teve o seu momento mais importante no ano de 2010, exercício em que se exigiu a adoção total por parte das sociedades por ações dos pronunciamentos emitidos até então, significando um divisor de águas na contabilidade brasileira.

Ocorre que, conforme Ribeiro e Silva (2010), o intervalo de tempo transcorrido na tramitação do projeto de lei que originou a Lei nº 11.638/07 até sua efetiva entrada em vigor foi demasiado grande. Com isso, práticas contábeis trazidas pela lei citada já tinham sido revistas pelo IASB. Foi necessária então a aprovação de outra lei a de nº 11.941/09 de 27 de maio de 2009 que trouxe alterações à lei anterior, visando abranger as atualizações do órgão internacional.

Dentre várias modificações trazidas pela Lei nº 11.941/09, Macedo *et al.* (2013) cita a que modificou o artigo 177, no seu § 2º, onde determina que a legislação tributária ou específica não pode modificar a escrituração e as demonstrações, devendo ser mantidos registros auxiliares para esse fim. Conforme Freire *et al.* (2012), a lei instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) para anular os efeitos fiscais da convergências às normas internacionais, que para Iudícibus *et al.* (2010), foi uma importante contribuição nesse processo, sem descumprimento de obrigação tributária. O RTT foi revogado pela medida provisória nº 627 de 11 de novembro de 2013, convertida na lei nº 12.973 de 13 de maio de 2014.

Depois de serem expostos fatos e acontecimentos que marcaram a convergência contábil no Brasil, agora serão apresentadas algumas características da depreciação.

2.2 Depreciação do Ativo Imobilizado

O conceito de Ativo Imobilizado, de acordo com a Lei nº 6.404/76, modificada pela Lei nº 11.638/07, no inciso IV do Artigo 179 é:

IV – No ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

O CPC 27, além da definição anterior, informa que se trata de itens tangíveis usados na produção, fornecimento de serviços ou mercadorias, e nas atividades administrativas, que se espera a utilização não somente por um período. Ao analisar essas definições Iudícibus *et al.* (2010) entende que são ativos com existência física e caráter duradouro, que se empregam nas atividades normais da entidade. Para Hendriksen e Van Breda (1999), depreciação é o processo de alocação lógica e contínua do custo do ativo imobilizado durante a vida útil do mesmo.

A lei nº 6.404/76 informa em seu artigo 183 que a depreciação consiste na “[...] 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”. No CPC 27, “[...] *depreciação* é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil” (itálico do autor).

Iudícibus e Marion (2004, p. 176) citam alguns métodos de cálculo da depreciação:

- a) Método da Linha Reta (quotas constantes).
- b) Método das Taxas Fixas.
- c) Método Taxas Variáveis.
- d) Método Cole.
- e) Método de Horas Trabalhadas.
- f) Método de Unidades Produzidas.
- g) Método de Depreciação Decrescente.
- h) Métodos Especiais.

O CPC 27 também dá exemplos de método de depreciação como o da linha reta, de unidades produzidas e dos saldos decrescentes.

Conforme Iudícibus *et al.* (2010), um número grande de empresas sempre teve uma predisposição a utilizar as taxas admitidas pelo fisco. Porém, não poderá mais ser seguida essa conduta. Não se pode meramente adotar as taxas máximas permitidas pela legislação fiscal, é necessário, antes, que se faça um estudo sobre a vida útil e valor residual do imobilizado, levando em consideração as características próprias de utilização do bem pela empresa (IUDÍCIBUS *et al.*, 2010).

Da mesma forma, Freire *et al.* (2012) afirma que no Brasil a contabilidade das empresas sempre teve um direcionamento a seguir os princípios propostos pela legislação fiscal, sendo a utilização de taxas fiscais um dos principais exemplos. As sociedades tributadas pelo lucro real, por fazer uso dos limites de dedução das despesas de depreciação, acabavam utilizando essas taxas como costume.

Conforme apresenta Iudícibus e Marion (2004), a despesa de depreciação não é obrigatória para fins do imposto de renda, mas é importante que se calcule, objetivando demonstrar um lucro mais próximo da realidade e, com isso, pagar menos impostos.

Os critérios de depreciação admitidos pela Receita Federal do Brasil estão contidos no Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). O seu art. 305 fala 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 [...]”.

Em seu art. 310, o RIR/99 expressamente informa que as taxas de depreciação ou vida útil admitida serão publicadas pela Receita Federal do Brasil:

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 [...].

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias [...].

Assim, foi publicado a Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, posteriormente alterada pela SRF nº 130, de 10 de novembro de 1999, fixando a taxa de depreciação e o prazo de útil máximo de vários tipos de ativo imobilizado. Oliveira *et al.* (2006) cita que se o contribuinte fizesse uso de taxa superior deveria ajustar o valor contabilizado a mais como despesa para o cálculo do imposto de renda. Freire *et al.* (2012) observa que o fisco aceita taxas diferentes das suas, mas somente se atestado por laudo do Instituto Nacional de Tecnologia como no art. 310, § 1º, do RIR/99, onde observa que “[...] desde que faça prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente [...]” e no § 2º que diz “no caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica [...]”.

Apresenta-se na Tabela 1, como exemplo, algumas dessas taxas e os bens a que correspondem:

Tabela 1- Taxas de depreciação estabelecidas pela Instrução Normativa SRF 162/98

Item	Taxa Anual de Depreciação
Edifícios	4%
Máquinas e Equipamentos	10%
Instalações	10%
Móveis e Utensílios	10%
Veículos	20%
Sistema de Proc. de Dados	20%

Fonte: adaptado de Instrução Normativa SRF nº 162/98; Reis e Nogueira (2012, p. 59).

Segundo Reis e Nogueira (2012), a contabilidade brasileira sempre sofreu com a influência das normas fiscais, que muitas vezes distorcia a realidade econômica das empresas. Porém, com o advento da convergência aos padrões internacionais, o CPC emitiu o seu pronunciamento CPC 27 sobre o ativo imobilizado, correspondente ao *International Accounting Standard* (IAS) 16. Que tem como objetivo prescrever o tratamento contábil aos ativos imobilizados, para que os usuários das informações possam ter um conhecimento distinto sobre os investimentos da entidade nesses ativos e suas mutações. Também trata do reconhecimento, valores de depreciação e perda por desvalorização.

Em seu item 51, o CPC 27 orienta que as entidades devem rever a vida útil estimada e o valor residual dos seus ativos imobilizados pelo menos no final do exercício, e caso decidam alterá-los, deverão fazê-lo prospectivamente. O mesmo tratamento deve ser prestado ao método de depreciação, pois, este, deve representar o padrão de consumo dos benefícios econômicos.

2.3 Estudos Anteriores

Conforme Telles (2013), pesquisas anteriores sobre o tema são poucas, além da sua, pode-se citar as de Reis e Nogueira (2012); e Freire *et al.* (2012), que tratam da utilização de taxas fiscais de depreciação. Como estudos relacionados, têm-se o de Eckert *et al.* (2012) que tratam do impacto da nova normatização contábil no ativo imobilizado. Também como relacionados, os de Barcellos, Silva e Costa Junior (2012); e Sousa *et al.* (2013) que tratam da adequação e impactos da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade.

Telles (2013) verificou a evolução da divulgação das informações referentes à depreciação dos ativos imobilizados nas demonstrações financeiras anuais. Para isso, analisou as demonstrações financeiras das 74 maiores empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa que possuíam imobilizado, nos períodos de 2006 à 2012. Constatou que o nível de utilização de taxas fiscais de depreciação era muito maior antes da adoção das normas internacionais, mas que algumas empresas já utilizavam taxas diferentes. Constatou também que houve um aumento na apresentação em taxas médias e no nível de revisão. Contudo ainda tiveram empresas que não apresentaram qual foi a metodologia de cálculo.

A pesquisa de Reis e Nogueira (2012) verificou se as sociedades de capital aberto do Novo Mercado da BM&FBovespa adotaram taxas de depreciação distintas da permitida pela legislação fiscal, para o exercício de 2009, e se existe alguma relação entre essa adoção e o nível de imobilização. O estudo analisou 84 empresas, constatando que apenas 34% utilizaram taxas diferentes das fiscais em seu item mais relevante do imobilizado, mas o restante ainda faz uso exclusivamente das taxas fiscais. Também constatou-se que não existe relação estatística significativa entre o nível de imobilização e a adoção de taxas diferentes das previstas pela legislação fiscal.

O estudo Freire *et al.* (2012) objetivou verificar se as empresas em um cenário de mudanças na normatização contábil, mas com a opção de utilizar as antigas práticas, iriam aderir as novas, no que tange ao critérios de depreciação. Teve como amostra 38 empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa nos exercícios de 2008, 2009 e 2010. Constatou que no primeiro ano 73,53% das empresas utilizavam taxas fiscais. No segundo ano, período em que já havia normas do CPC e CVM sobre o assunto, mas com obrigatoriedade para o próximo exercício, apenas cinco empresas passaram a utilizar taxas distintas das fiscais. E, no último ano mais 20 empresas modificaram suas taxas, restando 14,71% praticando taxas idênticas às fiscais.

Em estudo de caso na empresa Alfa Fundação e Tecnologia, Eckert *et al.* (2012) analisaram os impactos da adoção da normatização contábil convergente com os padrões internacionais no ativo imobilizado. Dentre os resultados, destaca-se que no exercício de

2010, a depreciação calculada pelas práticas fiscais foi 90,68% maior que a calculada pela contabilidade societária alinhada as normas internacionais e em 2009 foi de 24,43%.

Barcellos, Silva e Costa Junior (2012) analisaram os impactos das fases da convergência contábil nas empresas de capital aberto do setor de siderurgia e metalurgia nos exercícios de 2008 e 2009. Como resultados, observaram que as empresas não atenderam aos requisitos de evidenciação para adoção inicial constantes nas normas, também que as práticas contábeis brasileiras antes do processo de convergência eram mais conservadoras que as normas internacionais.

A pesquisa de Sousa *et al.* (2013) analisou como práticas contábeis foram apresentadas antes e depois do processo de harmonização contábil. Foram pesquisadas 78 empresas de cinco setores econômicos nos exercícios de 2007 e 2010. Constataram que em 2010 houve um aumento considerável na quantidade de itens de políticas contábeis divulgados em notas explicativas.

Pode-se verificar que as pesquisas anteriores mostraram um aumento da utilização de taxas de depreciação distintas das fiscais, apesar de ainda serem praticadas por algumas empresas.

3 METODOLOGIA

Utilizou-se o método dedutivo, o qual, segundo Oliveira (2011, p. 21), definiu-se como “[...] o procedimento de estudo que vai do geral para o particular ou, [...], parte-se dos princípios já reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis para se chegar a determinadas conclusões [...]”. E o método indutivo que, conforme Marconi e Lakatos (2011, p. 53), consiste em “[...] um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas”.

A presente pesquisa classifica-se como descritiva, pois, segundo Gil (2009, p.42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quando a natureza da pesquisa é qualitativa, que para Oliveira (2011, p. 28) “[...] é um processo de reflexão e análise da realidade através da utilização de métodos e técnicas para compreensão detalhada do objeto de estudo em seu contexto histórico [...]”. E também quantitativa que segundo Oliveira (2001, p. 115) faz “[...] o emprego de recursos e técnicas estatísticas desde as mais simples, como percentagem, média, moda, mediana e desvio padrão, até as de uso mais complexo [...]”.

Também foram utilizados livros, artigos científicos, leis e outras normas. Para Marconi e Lakatos (2009, p. 43) a pesquisa bibliográfica “trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita”. Para Ruiz (2011, p. 57), “qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, [...] para justificar os objetivos e contribuições da própria pesquisa”.

Foi feito uso de demonstrações contábeis que são documentos elaborados e publicados pelas empresas. Segundo Gil (2009, p. 45) “[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Os dados da pesquisa foram coletados em documentação indireta, para Marconi e Lakatos (2010, p. 149) é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos”.

Na coleta de dados foi utilizada as demonstrações contábeis do exercício de 2013 extraídas do site da BM&FBovespa e CVM, onde, em sua notas explicativas, foram coletadas as informações quantitativas sobre as taxas de depreciação por tipo de ativo imobilizado e as informações qualitativas a respeito da revisão da vida útil e valor residual. Das normas expedidas pela Receita Federal do Brasil foram retiradas as taxas máximas admitidas pelo fisco.

Foi verificada a semelhança entre as taxas de depreciação, por tipo de ativo imobilizado, divulgadas pelas empresas e as taxas permitidas pelo fisco. Foi visto como está sendo evidenciada a revisão da vida útil e valor residual do ativo imobilizado das empresas pesquisadas. Utilizou-se análise de gráficos e medidas estatísticas descritivas: média, moda, mediana e desvio-padrão.

3.1 Definição da amostra

Foram pesquisadas as 50 sociedades de capital aberto com os maiores ativos imobilizados listadas na BM&FBovespa segundo o banco de dados Economática®, em abril de 2014, das quais foram excluídas empresas controladas por outras constantes nessa amostra, pois nesses casos analisou-se o consolidado, e algumas sociedades que apresentaram taxas por tipo de atividade, restando um amostra final de 41 empresas.

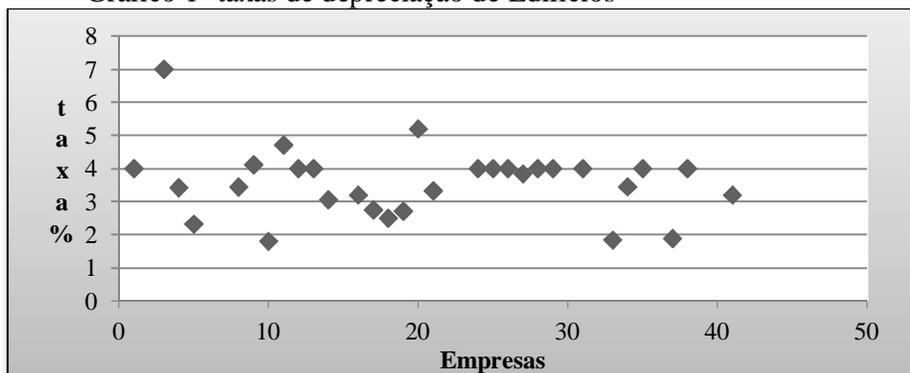
Para a pesquisa foram selecionadas as taxas dos bens que mais foram citados nas demonstrações contábeis, sendo edifícios em 88%; máquinas e equipamentos em 88%; móveis e utensílios em 76%; veículos em 68%; instalações em 61%; e sistemas de processamento de dados em 61%.

Para o cálculo das medidas estatísticas descritivas e elaboração dos gráficos foram desprezadas as taxas representadas por intervalos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O imobilizado classificado como Edifícios apresentou uma média de 3,59% estando próxima da taxa fiscal, a moda foi idêntica à taxa fiscal de 4%, a mediana é 3,92% e o desvio-padrão ficou em 1,05%. O Gráfico1 mostra um agrupamento das taxas em torno da taxa fiscal. Parte das taxas divulgadas pelas empresas foi igual à fiscal, chegando a 37%. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 31%, resultado semelhante ao de Telles (2013) que foi de 32,76% para o ano de 2012. Assim, 63% das taxas foram distintas da admitida pelo fisco, passando a ser 69% com as taxas representadas por intervalos.

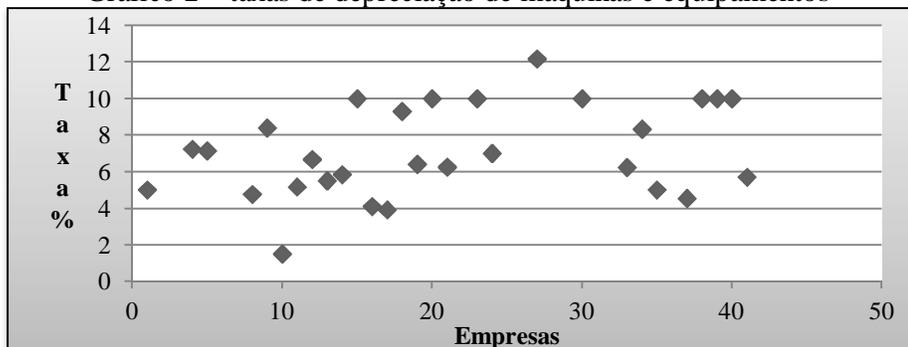
Gráfico 1- taxas de depreciação de Edifícios



Fonte: elaborado pelo autor.

O grupo de Máquinas e equipamentos teve uma média de 7,11%, ficando abaixo da taxa fiscal, a moda foi igual a taxa fiscal de 10%, a mediana é 6,67% e desvio-padrão ficou em 2,51. O Gráfico 2 mostra uma dispersão maior das taxas que a encontrada para o grupo de Edifícios, sendo a maioria menores que a fiscal. Porém, 24% das taxas foram iguais à fiscal. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 19%, também semelhante aos achados de Telles (2013) que encontrou 19,05% para o ano de 2012. Com isso, 76% foram distintas da admitida pelo fisco, passando a ser 81% com as taxas representadas por intervalos.

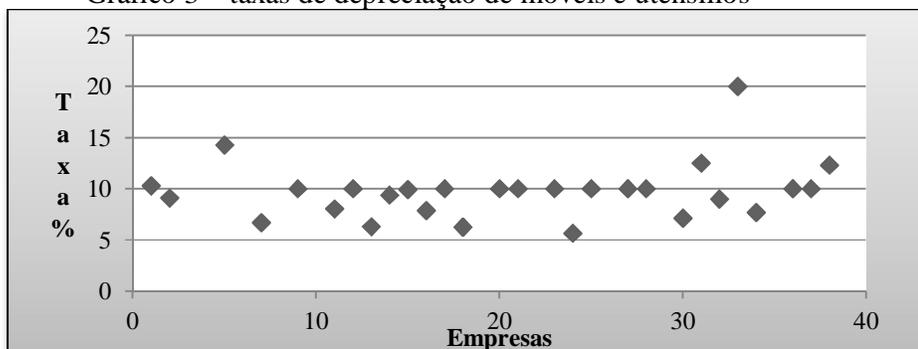
Gráfico 2 – taxas de depreciação de máquinas e equipamentos



Fonte: elaborado pelo autor.

O grupo Móveis e utensílios apresentou uma média de 9,73%, bem próxima à taxa fiscal, a moda foi idêntica à mesma 10%, a mediana também é 10% e desvio-padrão ficou em 2,79%. No Gráfico 3 verifica-se que a maior parte das taxas estão concentradas próximo a taxa fiscal. Na amostra, 39% das taxas foram iguais a fiscal. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 35%, menor que o resultado de 46,43% achado por Telles (2013) para o ano de 2012. Dessa forma, 61% das taxas foram distintas da admitidas pelo fisco, passando a ser 65% com as taxas representadas por intervalos.

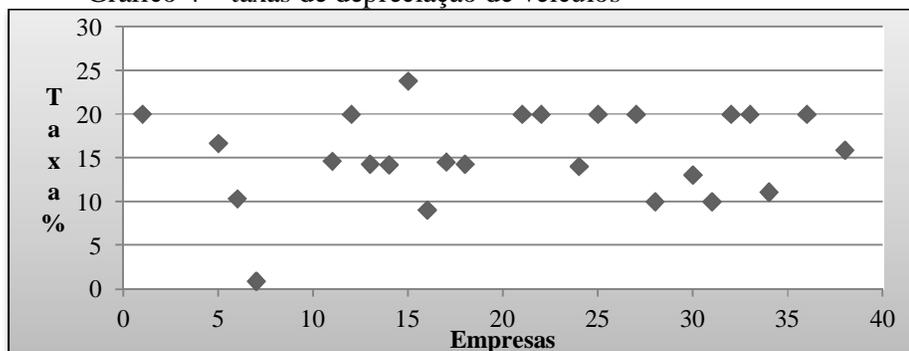
Gráfico 3 – taxas de depreciação de móveis e utensílios



Fonte: elaborado pelo autor.

O grupo Veículos teve uma média de 15,48%, ficando a baixo da taxa fiscal, a moda foi igual a taxa fiscal de 20%, a mediana é 14,64% e o desvio-padrão ficou em 5,12%, o segundo maior entre os bens pesquisados. O Gráfico 4 apresenta taxas com uma dispersão considerável agrupadas em sua maioria entre 10% e 20%. Dessa forma, 32% das taxas são idênticas a fiscal. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 29%, menor que o resultado de 41,18% encontrado por Telles (2013) para o ano de 2012. Assim, 68% das taxas foram distintas da admitidas pelo fisco, passando a ser 71% com as taxas representadas por intervalos.

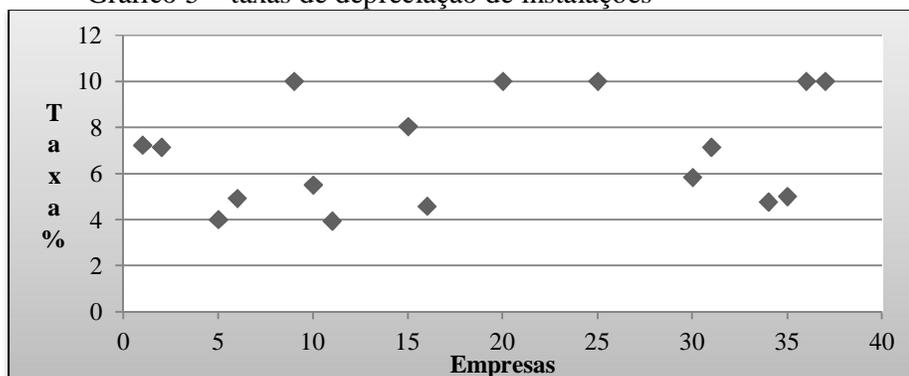
Gráfico 4 – taxas de depreciação de veículos



Fonte: elaborado pelo autor.

Instalações apresentaram uma média de 6,95%, ficando a baixo da taxa fiscal de 10 % que é a moda, a mediana é 7,14% e o desvio-padrão foi de 2,34%. O Gráfico 5 mostra uma dispersão das taxas na sua maioria entre 4% e 10%. Na amostra 29% das taxas são idênticas a fiscal. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 20%, também menor que o resultado de 31,91% encontrado por Telles (2013) para o ano de 2012. Com isso, 71% das taxas foram distintas das admitidas pelo fisco, passando a ser 80% com as taxas representadas por intervalos.

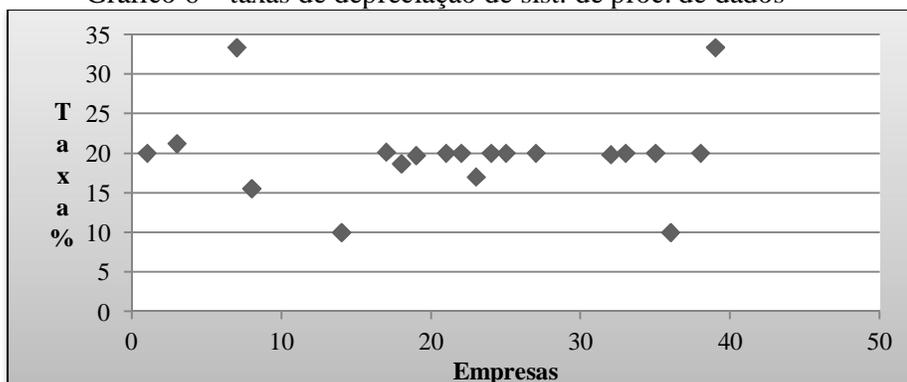
Gráfico 5 – taxas de depreciação de instalações



Fonte: elaborado pelo autor.

Sistemas de processamento de dados tiveram uma média de 19,94% muito próxima da taxa fiscal de 20% que é a moda, a mediana também é 20% e o desvio-padrão foi de 5,56% o maior entre os bens pesquisados. O Gráfico 6 apresenta a maioria das taxas agrupadas em torno da fiscal que é 20%. Do total, 45% das taxas são iguais a fiscal. Quando se consideram as taxas representadas por intervalos como distintas, esse percentual passa a ser de 36%, o maior entre bens pesquisados, mas menor que o resultado de 51,11% encontrado por Telles (2013) para o ano de 2012. Dessa forma, 55% das taxas foram distintas das admitidas pelo fisco, passando a ser 64% com as taxas representadas por intervalos.

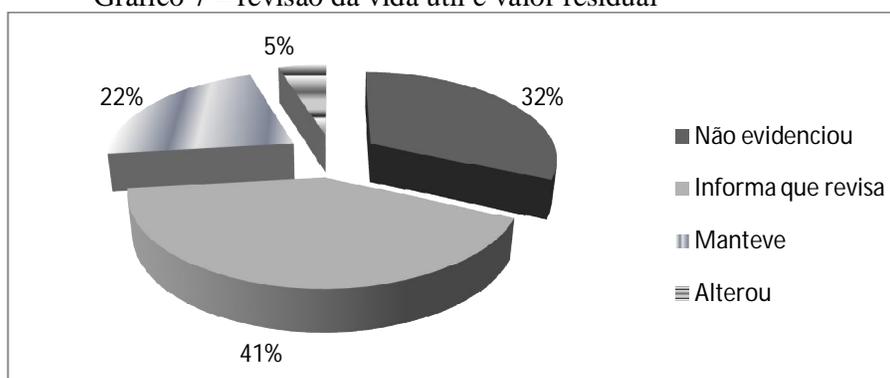
Gráfico 6 – taxas de depreciação de sist. de proc. de dados



Fonte: elaborado pelo autor.

32% não evidenciaram nenhuma informação a respeito da revisão Das empresas pesquisadas da vida útil e valor residual dos bens classificados no ativo imobilizado, 41% informam que revisam, mas não citaram qual o resultado desse processo, 22% mantiveram e 5% alteraram, como apresentado no Gráfico 7. Também foi verificando que 90% afirmam utilizar como método de depreciação somente o linear e 5%, além deste, também usam o método de unidades produzidas, o restante não informou.

Gráfico 7 – revisão da vida útil e valor residual



Fonte: elaborado pelo autor.

Além do estudo de Telles (2013), Freire *et al.*(2012) verificou em sua pesquisa um aumento no numero de empresas que utilizam taxas distintas das fiscais.

5 CONCLUSÃO

Com a obrigatoriedade da adoção total das normas internacionais de contabilidade a partir de 2010, houve modificações no tratamento dado a depreciação do ativo imobilizado. Exigiu-se que as entidades façam uso de taxas de depreciação que representem a realidade do consumo dos seus ativos imobilizados. Dessa, forma a presente pesquisa objetivou verificar a utilização por parte das sociedades da capital aberto de taxas distintas das admitidas pelo fisco.

Foram pesquisadas 41 empresas dentre as 50 com os maiores ativos imobilizados listadas na BM&FBovespa. Foi verificado que as taxas divulgadas para os tipos de ativo imobilizado alvo da pesquisa foram distintas das fiscais em uma proporção que variou de 55% em Sistemas de processamento de dados a 76% em Máquinas e equipamentos, quando consideradas as taxas representadas por intervalos esses percentuais passam a ser de 64% e 81% para os respectivos bens. Por consequência, a proporção de taxas idênticas ficou entre

24% e 45%, passando a ser de 19% e 36% ao serem consideradas as taxas representadas por intervalos.

Constatou-se que a maior parte das taxas é distinta da fiscal, apesar da quantidade considerável de taxas iguais, o que representou a moda nas amostras de todos os bens analisados. Os resultados dessa pesquisa apontam para um aumento da utilização de taxas diferentes das fiscais quando comparado a estudos anteriores. A maioria das empresas afirma revisar a vida útil e valor residual, mas poucas informaram se mantiveram ou alteraram.

O estudo tem suas limitações como o período de um exercício analisado e a quantidade de sociedades pesquisadas. Como sugestão para pesquisas futuras, pode-se verificar se existe alguma relação entre o montante das principais classes do ativo imobilizado e sua maior ou menor utilização de taxas fiscais.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. *In: X SEMEAD*, 10., 2007. **Anais...**, São Paulo, ago. 2007. Disponível em:

<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=30>. Acesso em: 05 maio 2014.

BARCELLOS, L. P.; SILVA, A. H. C. e; COSTA JUNIOR, J. V. da. Impactos da adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação no setor de siderurgia e metalurgia. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 14, n. 54, p. 4-14, maio/ago., 2012.

BRASIL. Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Diário Oficial da União nº 59, Brasília, DF, 29 mar. 1999. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 08 maio 2014.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União ano CXLIV nº 249**, Brasília, DF, 28 dez. 2007.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...]. **Diário Oficial da União ano CXLVI nº 100**, Brasília, DF, 28 maio 2009.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. **Diário Oficial da União ano CLI nº 90**, Brasília, DF, 14 maio 2014.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União ano CXIV nº 238**, Brasília, DF, 17 dez. 1976.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIO. **Instrução normativa CVM nº 457**, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 07 maio 2014.

_____. **Instrução normativa CVM nº 485**, de 1 de setembro de 2010. Altera a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007. Disponível em: <

http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=\\inst\inst485.doc. Acesso em: 07 maio 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº1.055**, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 07 maio 2014.

COSTA, J. A.; Theóphilo, C. R.; Yamamoto, M. M. A Aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 110-126, maio/ago., 2012.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 27: Ativo Imobilizado**. 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC27.pdf>> Acesso em: 16 mar. 2014.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIÁSIO, R.; OLIVEIRA, P. de L. de. Mudanças no ativo imobilizado decorrentes da convergência às normas internacionais de contabilidade – IFRS: o caso da Alfa Fundição e Tecnologia. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 4, n. 2, p. 56-73, jul./dez., 2012.

FREIRE, M. D. de M.; MACHADO, M. R. R.; MACHADO, L. S.; SOUZA, E. S.; OLIVEIRA, J. J. de. Aderência as normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 6, n. 15, p. 3-22, maio/ago., 2012.

GERON, Cecília Moraes Santostaso. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos anos**: da lei nº 6.404/76 à nº 11.638/07. 2008. 300 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade comercial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KLANN, Roberto Carlos; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Impacto das Diferenças entre as Normas Contábeis Brasileiras e Americanas nos Indicadores de Desempenho de Empresas Brasileiras com ADRs. **Brazilian Business Review**, Vitória, vol. 6, n. 2, p. 154-173, maio/ago., 2009. Disponível em: <http://www.bbbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=334>. Acesso em: 06 maio 2014.

LIMA, João Batista Nast de Lima. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. 2010. 236 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MACEDO, M. A. da S.; MACHADO, M. R.; MACHADO, M. A. V.; MENDONÇA, H. C. Impacto da convergência às normas contábeis internacionais no Brasil obre o conteúdo informacional da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 7, n. 3, p. 222-239, jul./set., 2013.

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

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, L. M. de; CHIEREGATO, R.; PEREZ JUNIOR, J. H.; GOMES, M. B.; **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Maria Marly de. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001

OLIVEIRA, Valdiney Alves; LEMES, Sirlei. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 155-173, maio/jun./jul./ago., 2011.

REIS, Luciano Gomes dos; 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.

RIBEIRO, Ricardo Biali; SILVA, José Dionisio Gomes da. Estágio de adequação das informações contábeis às normas internacionais de contabilidade no setor de petróleo, gás e biocombustíveis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 4, n. 3, p. 70-93, set./dez., 2010.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. Cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil: do código comercial brasileiro de 1850 ao pronunciamento 26 do CPC de 2009. **Enfoque: Reflexão Contábil**, Maringá, v. 31, n. 1, p. 27-35, jan./abr., 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa SRF nº 130**, de 10 de novembro de 1999. Altera o anexo I da instrução normativa nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1999/in13099.htm>>. Acesso em: 08 maio 2014.

_____. **Instrução normativa SRF nº 162**, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em: <
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298.htm>>. Acesso em: 08 maio 2014.

SOUZA, J. A. e; SARLO NETO, A.; VARGAS, L. H. F.; DEMONIER, G. B. Práticas contábeis de empresas brasileiras antes e após a adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 3, p. 55-76, set./dez., 2013. Disponível em: <
<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/7962>>. Acesso em: 09 maio 2014.

TELLES, Samantha Valentim Telles. **Divulgação da informação contábil sobre depreciação**: o antes e o depois da adoção das IFRS. 2013. 158 f. Dissertação (Mestrado em Ciências contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013