

**CVM***Comissão de Valores Mobiliários**Protegendo quem investe no futuro do Brasil***DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014**

Aprova o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 06 referente aos Pronunciamentos CPC 04, CPC 05, CPC 10, CPC 15, CPC 22, CPC 25, CPC 26, CPC 27, CPC 28, CPC 33, CPC 38, CPC 39 e CPC 46 emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

**O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 25 de novembro de 2014, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I – aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 06 que altera os Pronunciamentos CPC 04, CPC 05, CPC 10, CPC 15, CPC 22, CPC 25, CPC 26, CPC 27, CPC 28, CPC 33, CPC 38, CPC 39 e CPC 46, emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2015.

*Original assinado por*

**LEONARDO P. GOMES PEREIRA**

**Presidente**



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

**COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS****REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – Nº 06/2014**

**Este documento de revisão apresenta alterações aos seguintes Pronunciamentos Técnicos: CPC 04 (R1), CPC 05 (R1), CPC 10 (R1), CPC 15 (R1), CPC 22, CPC 25, CPC 26 (R1), CPC 27, CPC 28, CPC 33 (R1), CPC 38, CPC 39 e CPC 46.**

**Introdução**

Este documento estabelece alterações a diversos Pronunciamentos Técnicos em decorrência de alteração feita na IAS 19 (CPC 33) aprovada em novembro de 2013 e duas revisões anuais feitas pelo IASB e aprovadas por aquele organismo em dezembro de 2013, bem como pequenos ajustes identificados pelo CPC em pronunciamentos emitidos, quais sejam:

- Revisão anual IASB – ciclo 2010 – 2012
- Revisão anual IASB – ciclo 2011 – 2013
- Alterações à IAS 19 (CPC 33) – Benefícios a Empregados, relacionadas a Planos de Benefícios Definidos – Contribuição de empregados
- Revisão anual CPC – ciclo 2013

As alterações, de maneira geral, introduzem melhorias nos textos visando uma melhor aplicação dos pronunciamentos em alinhamento às práticas contábeis internacionais.

**1. Altera o item 80 do Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

80. Quando um ativo intangível for reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor da reavaliação. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou
- (b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 85 e 86.



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

**2. Inclui o inciso (viii) na definição “Parte relacionada” do item 9 e os itens 17A e 18A no Pronunciamento Técnico CPC 05 (R1) – Divulgação sobre Partes Relacionadas, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

9. ...

*Parte relacionada* é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (neste Pronunciamento Técnico, tratada como “entidade que reporta a informação”).

(a) ...

(b) ...

(viii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual ela faz parte, fornece serviços de pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou à controladora da entidade que reporta.

17A. Se a entidade obtém serviços de pessoal-chave da administração de outra entidade (entidade administradora), a entidade não é obrigada a aplicar os requisitos do item 17 na remuneração paga ou a pagar pela entidade administradora aos empregados ou diretores da entidade administradora.

18A. Valores incorridos pela entidade para a prestação de serviços de pessoal-chave da administração, que são fornecidos por entidade administradora separada, devem ser divulgados.

**3. Altera as definições “Condição de mercado” e “Condições de aquisição de direito” e inclui as definições “Meta de desempenho” e “Condição de serviço” no Apêndice A – Definição de termos do Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

**Apêndice A – Definição de termos**

*Condição de mercado* é a meta de desempenho sob a qual o preço de exercício, a aquisição de direito (*vesting*) ou a exercibilidade do instrumento patrimonial dependem, estando relacionada com o preço (ou valor) de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade (ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo), como, por exemplo:

(a) atingir um preço de ação especificado, ou atingir um montante especificado de valor intrínseco da opção de ação; ou

(b) alcançar a meta especificada que seja baseada no preço (ou valor) de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade (ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo) em relação a algum índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras entidades.

A condição de mercado exige que a contraparte complete um período específico de serviço (ou seja, condição de serviço); o requisito de serviço pode ser explícito ou implícito.

*Meta de desempenho* é a condição de aquisição que exige que:

(a) a contraparte complete um período específico de serviço (ou seja, condição de serviço); o requisito de serviço pode ser explícito ou implícito; e

(b) a meta específica de desempenho a ser cumprida, enquanto a contraparte está prestando o



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

serviço exigido em (a).

O período de cumprimento da meta de desempenho:

- (a) não deve se estender além do fim do período de serviço; e
- (b) pode começar antes do período de serviço desde que a data de início da meta de desempenho não seja substancialmente antes do início do período de serviço.

A meta de desempenho é definida tendo por referência:

- (a) operações (ou atividades) próprias da entidade ou operações ou atividades de outra entidade do mesmo grupo (ou seja, condição de não mercado); ou
- (b) o preço (ou valor) dos instrumentos patrimoniais da entidade ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo (incluindo ações e opções de ações) (ou seja, condição de mercado).

A meta de desempenho pode estar relacionada tanto ao desempenho da entidade como um todo ou parte da entidade (ou parte do grupo), tal como uma divisão ou um empregado individual.

*Condição de serviço* é a condição de aquisição que exige que a contraparte complete um período específico de serviço durante o qual os serviços são prestados à entidade. Se a contraparte, independentemente da razão, deixar de prestar o serviço durante o período de aquisição, ela não foi capaz de satisfazer a condição. A condição de serviço não requer que a meta de desempenho seja cumprida.

*Condições de aquisição de direito* são as condições que determinam se a entidade recebe os serviços que habilitam a contraparte a receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, por força de acordo com pagamento baseado em ações. As condições de aquisição de direito são condições de serviço ou são condições de desempenho.

**4. Altera o item 40, a alínea (a) do item 2 e a alínea (b) e seus incisos (i) e (ii) do item 58 do Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

2. ...

- (a) na contabilização da formação de negócios em conjunto em suas demonstrações contábeis;
- (b) ...

40. O adquirente deve classificar a obrigação de pagar uma contraprestação contingente que satisfaça a definição de instrumento financeiro como passivo financeiro ou como componente do patrimônio líquido, com base nas definições de instrumento patrimonial e passivo financeiro, constantes do item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. O adquirente deve classificar uma contraprestação contingente como ativo quando o acordo conferir ao adquirente o direito de reaver parte da contraprestação já transferida, se certas condições específicas forem satisfeitas. O item 58 fornece orientações sobre a contabilização subsequente de contraprestações contingentes.

58. ...



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

- (a) ...
- (b) outra contraprestação contingente, que:
  - (i) estiver dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, deve ser mensurada ao valor justo em cada data de balanço e mudanças no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período de acordo com o citado Pronunciamento;
  - (ii) não estiver dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38, deve ser mensurada pelo valor justo em cada data de balanço e mudanças no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período.

**5. Altera a alínea (a) do item 22 e (c) do item 28 e o caput do item 23 e inclui a alínea (aa) no item 22 do Pronunciamento Técnico CPC 22 – Informações por Segmento, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

- 22. ...
  - (a) os fatores utilizados para identificar os segmentos divulgáveis da entidade, incluindo a base da organização (por exemplo, se a administração optou por organizar a entidade em torno das diferenças entre produtos e serviços, áreas geográficas, ambiente regulatório, ou combinação de fatores, e se os segmentos operacionais foram agregados);
  - (aa) os julgamentos feitos pela administração na aplicação dos critérios de agregação do item 12. Isto inclui breve descrição dos segmentos operacionais que tenham sido agregados dessa forma e os indicadores econômicos que foram avaliados na determinação de que segmentos operacionais agregados tenham características econômicas semelhantes; e
  - (b) ...
- 23. A entidade deve divulgar o valor do lucro ou prejuízo de cada segmento divulgável. A entidade deve divulgar o valor total dos ativos e passivos de cada segmento divulgável se esse valor for apresentado regularmente ao principal gestor das operações. A entidade (...)
- 28. ...
  - (c) o total dos ativos dos segmentos divulgáveis com os ativos da entidade, se os ativos do segmento são divulgados de acordo com o item 23;
  - (d) ...

**6. Altera as alíneas (e) e (f) do item 5 do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

- 5. ...
  - (e) contratos de seguro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 11 – Contratos de Seguro). Contudo, este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do alcance do CPC; e



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

(f) contraprestação contingente de adquirente em combinação de negócios (ver o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios).

**7. Exclui o item 81, altera o item 82 e inclui os itens 81A e 81B no Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

81. (Eliminado).

81A. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

- (a) o total do resultado (do período);
- (b) total de outros resultados abrangentes;
- (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente (<sup>1</sup>), ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente.

81B. A entidade deve apresentar os seguintes itens, além da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, como alocação da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes do período:

- (a) resultado do período atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora;
- (b) resultado abrangente atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora.

Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração.

82. Além dos itens requeridos em outros Pronunciamentos do CPC, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

- (a) receitas;
- (aa) ganhos e perdas decorrentes de baixa de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;
- (b) custos de financiamento;
- (c) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;
- (d) tributos sobre o lucro;
- (e) (eliminada);

---

<sup>1</sup> A legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento requer que a demonstração do resultado seja apresentada em uma demonstração separada.



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

- (ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver Pronunciamento Técnico CPC 31);
- (f) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:
- (i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;
  - (ii) lucro bruto;
  - (iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
  - (iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
  - (v) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
  - (vi) resultado líquido do período.

**8. Altera o item 35 do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

35. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou
- (b) a depreciação acumulada é eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 39 e 40.

**9. Inclui título antes do item 6 e os itens 14A e 84A no Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

**Título incluído antes do item 6**

**Classificação de propriedade como propriedade para investimento ou propriedade ocupada pelo proprietário**

14A. É necessário também julgamento para determinar se a aquisição da propriedade de investimento é a aquisição de ativo, grupo de ativos ou combinação de negócios ao alcance do CPC 15 – Combinação de Negócios. Deve ser feita referência ao CPC 15 para determinar se é uma combinação de negócios. Os itens 7 a 14 deste Pronunciamento discutem se a propriedade é propriedade ocupada pelo proprietário ou propriedade para investimento e não para determinar se a aquisição da propriedade é uma combinação de negócios, tal como definido no CPC





DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

15. Determinar se uma transação específica atende à definição de combinação de negócios, tal como definido no CPC 15, e inclui uma propriedade para investimento, tal como definido neste Pronunciamento, requer a aplicação separada de ambos os pronunciamentos.

84A. Em razão da inclusão do item 14A, a entidade deve aplicar essa alteração prospectivamente para aquisições de propriedades para investimento desde o início do primeiro período para o qual ela adota essa alteração. Consequentemente, a contabilização de aquisições de propriedades para investimento em períodos anteriores não deve ser ajustada. No entanto, a entidade pode optar por aplicar a alteração às aquisições individuais de propriedade para investimento que ocorreram antes do início do primeiro período anual que ocorre na data de vigência ou após, somente se as informações necessárias para aplicar a alteração a essas transações anteriores estejam disponíveis para a entidade.

**10. Altera os itens 93 e 94 e inclui o Apêndice A – Guia de Aplicação no Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) – Benefícios a Empregados, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

93. Contribuições de empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem atreladas ao serviço) ou afetam as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (se não estiverem atreladas ao serviço). Um exemplo de contribuições que não estão atreladas ao serviço é quando as contribuições forem exigidas para reduzir *déficit* decorrente de perdas sobre os ativos do plano ou de perdas atuariais. Se as contribuições de empregados ou de terceiros atreladas ao serviço, essas contribuições reduzem o custo do serviço da seguinte forma:

- (a) se o montante das contribuições depende do número de anos de serviço, a entidade deve atribuir as contribuições para períodos de serviço, utilizando o mesmo método de atribuição exigido pelo item 70 para o benefício bruto (isto é, utilizando a fórmula de contribuição do plano ou a forma linear); ou
- (b) se o montante das contribuições independe do número de anos de serviço, a entidade está autorizada a reconhecer tais contribuições como redução do custo do serviço no período em que o serviço relacionado seja prestado. Exemplos de contribuições que são independentes do número de anos de serviço incluem aqueles que são uma percentagem fixa do salário do empregado, um valor fixo durante todo o período de serviço ou dependem da idade do empregado.

O item A1 fornece orientação para sua aplicação.

94. Para contribuições dos empregados ou de terceiros que são atribuídas aos períodos de serviço de acordo com o item 93(a), as mudanças nas contribuições resultam em:

- (a) custo do serviço corrente e passado (se essas mudanças não forem estabelecidas nos termos formais do plano e não resultarem de obrigação construtiva); ou
- (b) ganhos e perdas atuariais (se essas mudanças forem estabelecidas nos termos formais do plano ou resultarem de obrigação construtiva).



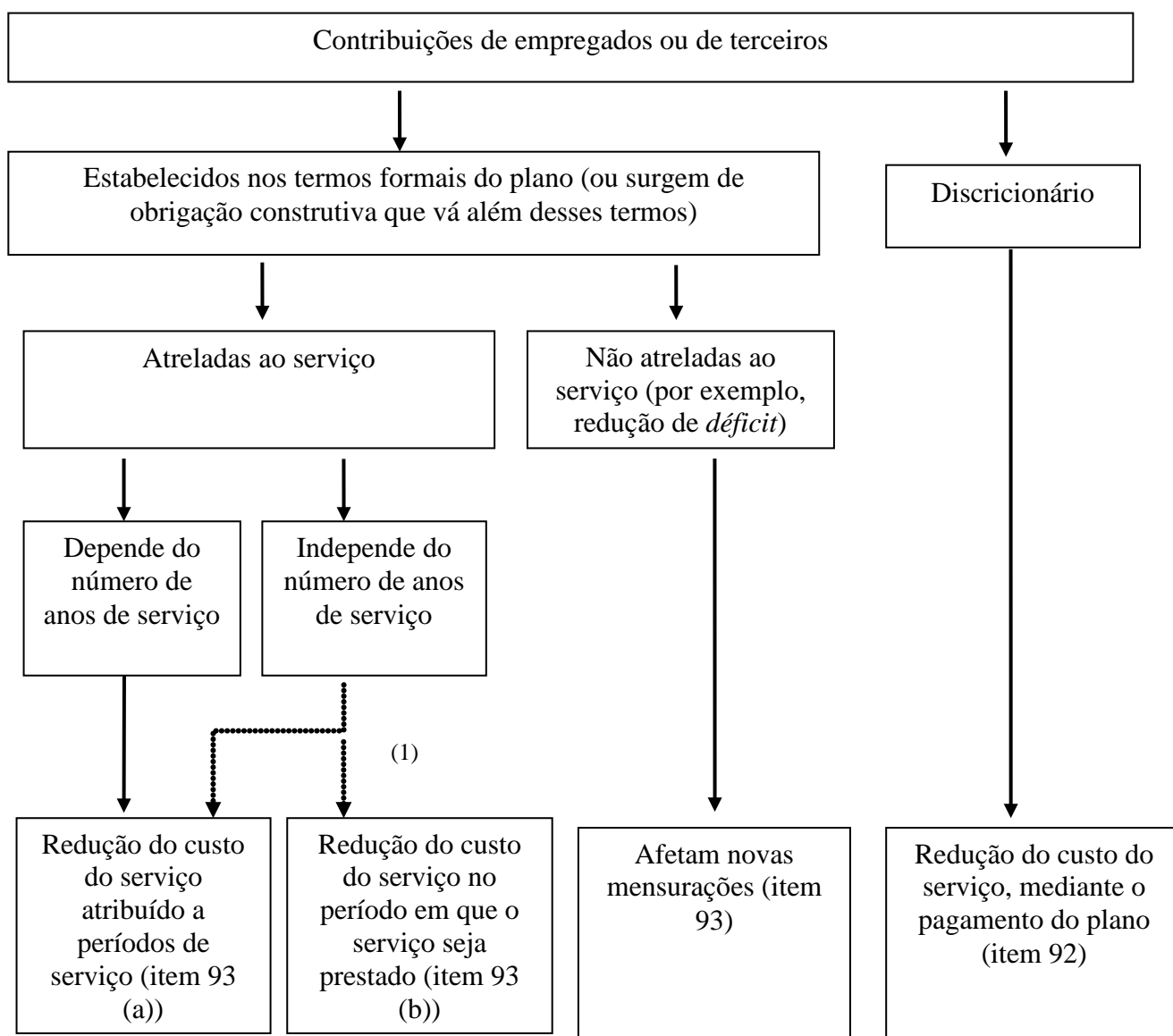


DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

## Apêndice A – Guia de Aplicação

Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 92 e 93 e tem a mesma autoridade de outras partes do Pronunciamento.

A1. Os requerimentos contábeis para as contribuições advindas dos empregados e de terceiros são ilustradas no diagrama abaixo.



(1) A seta pontilhada significa que a entidade pode optar.



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

- 11. Inclui a alínea (aa) na definição “Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado” do item 9 e altera o item AG99BA do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

9. ...

**Definições de quatro categorias de instrumentos financeiros**

*Ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado* é um ativo financeiro ou um passivo financeiro que satisfaz qualquer das seguintes condições:

(a) ...

(aa) é contraprestação contingente de adquirente em combinação de negócios à qual se aplica o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios;

(b) ...

AG99BA. A entidade pode designar todas as mudanças nos fluxos de caixa ou no valor justo de item protegido em relacionamento de cobertura. Além disso, a entidade pode designar apenas mudanças nos fluxos de caixa ou no valor justo de instrumento de *hedge* com preço acima ou abaixo do determinado ou outra variável (risco unilateral). O valor intrínseco do instrumento de cobertura de opção comprada (supondo-se que tenha os mesmos termos principais do risco indicado), mas não o seu valor temporal, reflete um risco unilateral no item protegido. Por exemplo, a entidade pode designar a variabilidade dos resultados de fluxos de caixa futuros resultantes do aumento de preço de compra prevista em uma *commodity*. Nessa situação, apenas perdas de fluxo de caixa resultantes do aumento no preço acima do nível especificado devem ser designadas. O risco protegido não inclui o valor temporal da opção comprada, pois o valor temporal não é um componente da transação prevista que afeta o resultado (item 86(b)).

- 12. Altera o item AG12 no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros – Apresentação, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

AG12. Ativos e passivos que não são contratuais (como os tributos sobre a renda que são criados por leis aprovadas ou sancionadas pelo governo) não são ativos ou passivos financeiros. A forma de contabilização dos tributos sobre a renda é tratada no Pronunciamento CPC 32 – Tributos sobre o Lucro. De forma similar, as obrigações não formalizadas, conforme definidas no Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, não se originam de contratos e não constituem passivos financeiros.

- 13. Altera o item 52 do Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

52. A exceção do item 48 se aplica somente a ativos financeiros, passivos financeiros e a outros contratos incluídos no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros:



DELIBERAÇÃO CVM Nº 728, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014

**Reconhecimento e Mensuração.** As referências a ativos financeiros e passivos financeiros nos itens 48 a 51 e 53 a 56 devem ser entendidas como aplicação a todos os contratos no alcance do, e contabilizados de acordo com, CPC 38, independentemente de onde se encontrarem as definições de ativos financeiros ou passivos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação.