



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

### DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

Aprova o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 14 referente aos Pronunciamentos Técnicos CPC 03 (R2), CPC 04 (R1), CPC 06 (R2), CPC 09, CPC 10 (R1), CPC 11, CPC 15 (R1), CPC 20 (R1), CPC 21 (R1), CPC 23 (R1), CPC 25, CPC 26 (R1), CPC 27, CPC 28, CPC 29, CPC 32, CPC 37 (R1), CPC 46, CPC 47, CPC 48, às Interpretações Técnicas ICPC 01 (R1), ICPC 16, ICPC 17, ICPC 18, ICPC 21 e à Orientação OCPC 05 emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

**O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 04 de dezembro de 2019, 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 14 referente aos Pronunciamentos Técnicos CPC 03 (R2), CPC 04 (R1), CPC 06 (R2), CPC 09, CPC 10 (R1), CPC 11, CPC 15 (R1), CPC 20 (R1), CPC 21 (R1), CPC 23 (R1), CPC 25, CPC 26 (R1), CPC 27, CPC 28, CPC 29, CPC 32, CPC 37 (R1), CPC 46, CPC 47, CPC 48, às Interpretações Técnicas ICPC 01 (R1), ICPC 16, ICPC 17, ICPC 18, ICPC 21 e à Orientação OCPC 05 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 em ou após 01 de janeiro de 2020.

*Original assinado por*  
**MARCELO BARBOSA**  
**Presidente**



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

2

### COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

#### REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – N.º 14/2019

**Este documento de revisão apresenta alterações nos Pronunciamentos e Interpretações Técnicas: CPC 03 (R2), CPC 04 (R1), CPC 06 (R2), CPC 09, CPC 10 (R1), CPC 11, CPC 15 (R1), CPC 20 (R1), CPC 21 (R1), CPC 23, CPC 25, CPC 26 (R1), CPC 27, CPC 28, CPC 29, CPC 32, CPC 37 (R1), CPC 46, CPC 47, CPC 48, CPC PME (R1), ICPC 01 (R1), ICPC 16, ICPC 17, ICPC 18, ICPC 21 e OCPC 05.**

Este documento estabelece alterações em diversos Pronunciamentos, Interpretações e Orientação Técnicos em decorrência da edição do CPC 00 (Estrutura Conceitual), da alteração na definição de combinação de negócios no CPC 15 (R1), da alteração da definição de omissão material ou divulgação distorcida material e da alteração da denominação do CPC 06 (R2) para Arrendamentos.

- Inclui nota de rodapé na definição de “Ativo” do item 8 e altera o item 5 da Interpretação Técnica anexa ao CPC 04 (R1) – Ativo Intangível, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

Ativo<sup>1</sup> é um recurso:

- controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e
- do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

<sup>1</sup> A definição de ativo neste Pronunciamento não foi revisada após a revisão da definição de ativo no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

- Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e operação de *hardware* (por exemplo, servidores de sítio na internet, servidores de teste, servidores de produção e conexões à internet) de sítio na internet. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. Além disso, quando a entidade incorre em gastos com o fornecedor de serviços da internet, o qual realiza a hospedagem do sítio da entidade, o gasto deve ser reconhecido como despesa, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 88, e com o CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do CPC, quando os serviços são recebidos.
- Altera a definição “Instrumento patrimonial” do Apêndice A do CPC 10 (R1) – Pagamento Baseado em Ações, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

*Instrumento patrimonial* é um contrato que evidencia um interesse residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. <sup>4</sup>

<sup>4</sup> O CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro define passivo como obrigação presente da entidade de transferir recurso econômico como resultado de eventos passados.



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

3

**3. Altera os itens 3, 11, B7, B8, e inclui seu título, B9, B12, e inclui seu título, a definição de “Negócio” do Apêndice A, inclui os itens B7A e seu título, B7B, B7C, B8A, de B12A a B12D e exclui o item B10 do CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

3. A entidade deve determinar se uma operação, ou outro evento, é uma combinação de negócios pela aplicação da definição utilizada neste Pronunciamento, a qual exige que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituam um negócio. Se os ativos adquiridos não constituem um negócio, a entidade deve contabilizar a operação ou o evento como aquisição de ativos. Os itens B5 a B12D fornecem orientações sobre a identificação da combinação de negócios e a definição de negócio.

11. Para se qualificarem para reconhecimento, como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem atender, na data da aquisição, às definições de ativo e de passivo dispostas no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Por exemplo, os custos que o adquirente espera, porém não está obrigado a incorrer no futuro, para efetivar um plano para encerrar uma atividade da adquirida, ou os custos para realocar ou desligar empregados da adquirida não constituem passivo na data da aquisição. Portanto, o adquirente não deve reconhecer tais custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, o adquirente deve reconhecer tais custos em suas demonstrações contábeis pós-combinação, de acordo com o disposto em outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.

*Negócio* é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado com o objetivo de fornecer bens ou serviços a clientes, gerando receita de investimento (como dividendos ou juros) ou gerando outras receitas de atividades ordinárias.

B7. Um negócio consiste de *inputs* – entrada de recursos – e processos (os processos são aplicados aos *inputs*), os quais têm a capacidade de contribuir para gerar *outputs* – saída de recursos. Os três elementos de um negócio são definidos a seguir (consulte os itens B8 a B12D para obter orientação sobre os elementos de negócio):

(a) *input*: qualquer recurso econômico que gera *outputs* ou tem a capacidade de contribuir para gerar *outputs* quando um ou mais processos são aplicados sobre ele. Exemplos incluem ativos não circulantes (incluindo ativos intangíveis ou direitos ao uso de ativos não circulantes), propriedade intelectual, a habilidade de obter acesso aos materiais necessários ou direitos e empregados;

(b) *processos*: qualquer sistema, padrão, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um *input* ou *inputs*, gera *outputs* ou tem a capacidade de contribuir para gerar *outputs*. Exemplos incluem processos de gestão estratégica, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Esses processos normalmente são documentados, porém a capacidade intelectual da força de trabalho organizada, que detém a experiência e as habilidades necessárias para seguir regras e convenções, pode gerar os processos necessários e ser capaz de aplicá-los aos *inputs* para gerar *outputs* (faturamento, contabilidade, folha de pagamento e outros sistemas administrativos normalmente não são processos usados para criar *outputs*);

(c) *output*: o resultado de *inputs* e processos aplicados aos *inputs* que fornecem bens ou serviços a clientes, geram receita de investimento (como dividendos ou juros) ou geram outras receitas de atividades ordinárias.



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

4

### Teste opcional para identificar concentração de valor justo

B7A. O item B7B estabelece um teste opcional (teste de concentração) para permitir avaliação simplificada sobre se o conjunto de atividades e ativos adquiridos não é um negócio. A entidade pode optar por aplicar ou não aplicar o teste. A entidade pode fazer tal escolha separadamente para cada transação ou outro evento. O teste de concentração tem as seguintes consequências:

- (a) se o teste de concentração for atendido, o conjunto de atividades e ativos é determinado como não sendo um negócio e nenhuma avaliação adicional é necessária;
- (b) se o teste de concentração não for atendido, ou se a entidade optar por não aplicar o teste, a entidade deve então realizar a avaliação prevista nos itens de B8 a B12D.

B7B. O teste de concentração é atendido se, substancialmente, todo o valor justo dos ativos brutos adquiridos estiver concentrado em um único ativo identificável ou grupo de ativos identificáveis similares. Para o teste de concentração:

- (a) os ativos brutos adquiridos devem excluir caixa e equivalentes de caixa, ativos fiscais diferidos e ágio resultante dos efeitos de passivos fiscais diferidos;
- (b) o valor justo dos ativos brutos adquiridos deve incluir qualquer contraprestação transferida (acrescido do valor justo de qualquer participação de não controladores e do valor justo de qualquer participação anteriormente detida) em excesso do valor justo dos ativos líquidos identificáveis adquiridos. O valor justo dos ativos brutos adquiridos pode normalmente ser determinado como o total obtido pela soma do valor justo da contraprestação transferida (acrescido do valor justo de qualquer participação de não controladores e do valor justo de qualquer participação anteriormente detida) ao valor justo de passivos assumidos (exceto passivos de impostos diferidos), excluindo os itens identificados na alínea (a). No entanto, se o valor justo dos ativos brutos adquiridos for maior que o total, cálculo mais preciso pode, às vezes, ser necessário;
- (c) um único ativo identificável deve incluir qualquer ativo ou grupo de ativos que seriam reconhecidos e mensurados como um único ativo identificável na combinação de negócios;
- (d) se o ativo tangível for anexado e não puder ser fisicamente removido e usado separadamente de outro ativo tangível (ou de ativo subjacente sujeito a arrendamento, conforme definido no CPC 06 – Arrendamentos), sem incorrer em custos significativos ou significativa diminuição na utilidade ou valor justo dos referidos ativos (por exemplo, terrenos e edifícios), esses ativos devem ser considerados um único ativo identificável;
- (e) ao avaliar se os ativos são semelhantes, a entidade deve considerar a natureza de cada ativo individual identificável e os riscos associados à gestão e à criação de *outputs* pelos ativos (isto é, às características de risco);
- (f) os seguintes itens não devem ser considerados ativos similares:
  - (i) ativo tangível e ativo intangível;
  - (ii) ativos tangíveis em diferentes classes (por exemplo, estoque, equipamentos de fabricação e automóveis), a menos que sejam considerados um único ativo identificável de acordo com o critério da alínea (d);
  - (iii) ativos intangíveis identificáveis em diferentes classes (por exemplo, nomes de marcas, licenças e ativos intangíveis em desenvolvimento);
  - (iv) ativo financeiro e ativo não financeiro;
  - (v) ativos financeiros em diferentes classes (por exemplo, contas a receber e investimentos em instrumentos patrimoniais); e
  - (vi) ativos identificáveis que estão dentro da mesma classe de ativo, mas possuem características



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

5

de risco significativamente diferentes.

B7C. Os requisitos do item B7B não modificam a orientação sobre ativos similares no CPC 04 – Ativo Intangível, nem modificam o significado do termo "classe" no CPC 27 – Ativo Imobilizado, no CPC 04 e no CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

### Elementos de negócio

B8. Embora um negócio geralmente tenha *outputs*, *outputs* não são necessários para que o conjunto integrado de atividades e ativos se qualifique como negócio. Para ser capaz de ser conduzido e gerenciado para o objetivo identificado na definição de negócio, o conjunto integrado de atividades e ativos precisa ter dois elementos essenciais – os *inputs* e os processos a serem aplicados sobre os *inputs*. O negócio não precisa incluir todos os *inputs* e os processos que o vendedor utilizava na operacionalização daquele negócio. Entretanto, para ser considerado um negócio, o conjunto integrado de atividades e ativos deve incluir, no mínimo, o *input* e o processo substantivo que juntos contribuam, significativamente, para a capacidade de gerar *output*. Os itens de B12 a B12D especificam como avaliar se o processo é substantivo.

B8A. Se o conjunto de atividades e ativos adquiridos tiver *outputs*, a continuação da receita não indica, por si só, que tanto o *input* quanto o processo substantivo foram adquiridos.

B9. A natureza dos elementos do negócio varia conforme o tipo de indústria, segmento e estrutura das operações da entidade (atividades), incluindo o estágio de desenvolvimento da entidade. Negócios estabelecidos frequentemente têm diferentes tipos de *inputs*, processos e *outputs*, enquanto que novos negócios, com frequência, têm poucos *inputs* e processos e, às vezes, somente um único *output* (produto). Quase todos os negócios também têm passivos, mas não é necessário que um negócio contenha passivos. Além disso, o conjunto de atividades e ativos adquiridos que não seja um negócio pode ter passivos.

B10. Eliminado.

### Avaliar se o processo adquirido é substantivo

B12. Os itens de B12A a B12D explicam como avaliar se o processo adquirido é substantivo; se o conjunto de atividades e ativos adquiridos não possui *outputs* (item B12B); e se possui *outputs* (item B12C).

B12A. Um exemplo de conjunto de atividades e ativos adquiridos que não possui *outputs* na data de aquisição é uma entidade em estágio inicial que não começou a gerar receita. Além disso, se o conjunto de atividades e ativos adquiridos estava gerando receita na data de aquisição, considera-se que possui *outputs* nessa data, mesmo que subsequentemente deixe de gerar receita de clientes externos, por exemplo, porque será integrado pela entidade adquirente.

B12B. Se o conjunto de atividades e ativos não tiver *outputs* na data de aquisição, o processo adquirido (ou grupo de processos) só deve ser considerado substantivo se:

- for essencial para a capacidade de desenvolver ou converter o *input* ou *inputs* adquiridos em *outputs*; e
- os *inputs* adquiridos incluam tanto a força de trabalho organizada que possui a habilidade



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

6

necessária, conhecimento ou experiência para executar esse processo (ou grupo de processos) e outros *inputs* que a força de trabalho organizada poderia desenvolver ou converter em *outputs*. Esses outros *inputs* podem incluir:

- (i) propriedade intelectual que poderia ser usada para desenvolver o bem ou serviço;
- (ii) outros recursos econômicos que poderiam ser desenvolvidos para gerar *outputs*; ou
- (iii) direitos para obter acesso a materiais ou direitos necessários que permitam a geração de *outputs* futuros.

Exemplos de *inputs* mencionados nos incisos de (i) a (iii) da alínea (b) incluem tecnologia, projetos de pesquisa e desenvolvimento em andamento, bens imóveis e interesses minerais.

B12C. Se o conjunto de atividades e ativos tiver *outputs* na data de aquisição, o processo adquirido (ou grupo de processos) deve ser considerado substantivo, se, quando aplicado a *input* ou *inputs* adquiridos, ele:

- (a) for fundamental para a capacidade de continuar a produzir *outputs*, e os *inputs* adquiridos incluam a força de trabalho organizada com as habilidades necessárias, conhecimento ou experiência para executar esse processo (ou grupo de processos); ou
- (b) contribui significativamente para a capacidade de continuar produzindo *outputs* e:
  - (i) é considerado único ou escasso; ou
  - (ii) não pode ser substituído sem custo, esforço ou atraso significativos na capacidade de continuar produzindo *outputs*.

B12D. A seguinte discussão dá suporte a ambos os itens B12B e B12C:

- (a) contrato adquirido é um *input* e não um processo substantivo. No entanto, o contrato adquirido, por exemplo, contrato de gerenciamento de propriedade terceirizada ou gerenciamento de ativos terceirizados, pode dar acesso à força de trabalho organizada. A entidade deve avaliar se a força de trabalho organizada acessada por meio de tal contrato realiza processo substantivo que a entidade controla e, portanto, adquiriu. Os fatores a serem considerados ao fazer essa avaliação incluem a duração do contrato e seus termos de renovação;
- (b) dificuldades em substituir a força de trabalho organizada adquirida podem indicar que a força de trabalho organizada adquirida realiza processo que é crítico para a capacidade de criar *outputs*;
- (c) processo (ou grupo de processos) não é crítico se, por exemplo, for secundário ou menor no contexto de todos os processos necessários para criar *outputs*.

#### 4. Altera os itens 31 e 33 do CPC 21 (R1) – Demonstração Intermediária, que passam a vigorar com as seguintes redações:

31. Pelo CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, reconhecimento é o processo de captura, para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, de item que atende à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis. As definições de ativos, passivos, receitas e despesas são fundamentais para o reconhecimento ao término de ambos os períodos de reporte anuais e intermediários.

33. Uma característica essencial das receitas e despesas é que as entradas e as saídas de ativos e passivos correspondentes já ocorreram. Se tais entradas e saídas já ocorreram, as correspondentes receitas e despesas devem ser reconhecidas, caso contrário elas não devem ser reconhecidas. O CPC 00 não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

7

ou passivos.

**5. Altera os itens 5 e 11 e exclui o item 6 no CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

5. (...) Material é definido no item 7 do CPC 26 e é utilizado neste Pronunciamento com o mesmo significado.  
(...)
6. Eliminado.
11. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:
- (a) os requisitos e a orientação de pronunciamentos, interpretações e orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
  - (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

**6. Inclui nota de rodapé na definição de “Passivo” do item 10 do CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

Passivo<sup>1</sup> é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

<sup>1</sup> A definição de passivo neste Pronunciamento não foi revisada após a revisão da definição de passivo no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

**7. Altera os itens 7, 15, 19, 20, 23, 24, 28 e 89 do CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

7. (...) Material – A informação é material se sua omissão, distorção ou obscuridade pode influenciar, de modo razoável, decisões que os usuários primários das demonstrações contábeis de propósito geral tomam como base nessas demonstrações contábeis, que fornecem informações financeiras sobre relatório específico da entidade.
- A materialidade depende da natureza ou magnitude da informação, ou de ambas. A entidade avalia se a informação, individualmente ou em combinação com outra informação, é material no contexto das suas demonstrações contábeis tomadas como um todo.
- A informação é obscura se for comunicada de forma que teria efeito semelhante, para os usuários primários das demonstrações contábeis, à omissão ou ao erro dessa informação. Seguem-se exemplos de circunstâncias que podem resultar na ocultação de informações relevantes:
- (a) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante são divulgadas nas demonstrações contábeis, mas a linguagem utilizada é vaga ou pouco clara;
  - (b) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante estão dispersas nas demonstrações contábeis;
  - (c) itens distintos, transações ou outros eventos são agregados de forma inadequada;



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

8

- (d) itens similares, transações ou outros eventos são desagregados inadequadamente; e
- (e) a compreensibilidade das demonstrações contábeis é reduzida como resultado de informações materiais ocultas por informações imateriais, na medida em que o usuário principal não consegue determinar quais informações são relevantes.

Avaliar se poderia ser razoavelmente esperado que a informação influencie as decisões tomadas pelos usuários primários das demonstrações contábeis para fins gerais de entidade específica requer que a entidade considere as características desses usuários e, ao mesmo tempo, considere as próprias circunstâncias da entidade.

Muitos investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais não podem exigir que a entidade que reporta forneça informações diretamente a eles e devem confiar nas demonstrações contábeis para fins gerais para grande parte das informações financeiras de que precisam. Consequentemente, eles são os usuários primários para os quais as demonstrações contábeis para fins gerais são direcionadas. As demonstrações contábeis são elaboradas para usuários que tenham conhecimento razoável das atividades econômicas e de negócios e que revisem e analisem as informações com diligência. Às vezes, até mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar ajuda de consultor para entender às informações sobre fenômenos econômicos complexos.

(...)

15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Presume-se que a aplicação dos pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada.
19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, a entidade não deve aplicar esse requisito e deve seguir o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.
20. Quando a entidade não aplicar um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC ou de acordo com o item 19, deve divulgar:
  - (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;
  - (b) que aplicou os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC aplicáveis, exceto pela não aplicação de requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;
  - (c) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00; e o tratamento efetivamente adotado; e
  - (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

9

23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC divulgando:
- (a) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00; e
  - (b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter representação apropriada.
24. Para a finalidade dos itens de 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições a que se propõe representar, ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, consequentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00, a administração deve considerar:
- (a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e
  - (b) como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00.
28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens devem ser reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem às definições e aos critérios de reconhecimento para esses elementos contidos no CPC 00.
89. Alguns pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. O CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas do CPC 00 sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7).
- 8. Altera o item D1 do CPC 37(R1) – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

D1. A entidade pode optar por uma ou mais das seguintes isenções:



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

10

- (a) (...);
- (b) (eliminada);
- (c) (...)
- (d) (...)
- (e) (eliminada);
- (o) (eliminada);
- (...)

9. **Altera a denominação do CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro citado na ICPC 01 (R1) – Contratos de Concessão, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

### Referências

- CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro
- (...)

10. **Altera a denominação do CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro citado na ICPC 16 – Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

### Referências

- CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro
- (...)

11. **Altera a denominação do CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro citado na ICPC 18 – Custos de Remoção de Estéril de Mina de Superfície na Fase de Produção, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

### Referências:

- CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro
- (...)

12. **Altera a denominação do CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro citado na ICPC 21 – Transação em Moeda Estrangeira e Adiantamento, que passa a vigorar com a seguinte redação:**

### Referências

- CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro
- (...)



## COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Rua Sete de Setembro, 111/2-5º e 23-34º Andares, Centro, Rio de Janeiro/RJ – CEP: 20050-901 – Brasil - Tel.: (21) 3554-8686  
Rua Cincinato Braga, 340/2º, 3º e 4º Andares, Bela Vista, São Paulo/ SP – CEP: 01333-010 – Brasil - Tel.: (11) 2146-2000  
SCN Q.02 – Bl. A – Ed. Corporate Financial Center, S.404/4º Andar, Brasília/DF – CEP: 70712-900 – Brasil -Tel.: (61) 3327-2030/2031  
[www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)

DELIBERAÇÃO CVM Nº 836, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2019

11

**13. Altera, no CPC 06 (R2), a sua denominação:**

De: Operações de Arrendamento Mercantil;  
Para: Arrendamentos

**14. Inclui no item 1 do CPC 06 (R2) a seguinte nota de rodapé:**

O termo "arrendamentos" adotado neste pronunciamento corresponde à tradução do termo 'leases' na língua inglesa e pode abranger contratos (mas não se limita a) de arrendamento, aluguel, locação e outros contratos que conferem à entidade que reporta o direito de uso de um ativo em troca de uma contraprestação.

**15. Altera a denominação do CPC 06 (R2) para Arrendamentos e substitui a expressão “arrendamento(s) mercantil(is)” por “arrendamento(s)”, se aplicável, nos seguintes Pronunciamentos, Interpretações e Orientação Técnicos: CPC 03 (R2), CPC 04 (R1), CPC 09, CPC 11, CPC 15 (R1), CPC 20 (R1), CPC 25, CPC 27, CPC 28, CPC 29, CPC 32, CPC 37 (R1), CPC 46, CPC 47, CPC 48, CPC PME, ICPC 01 (R1), ICPC 17 e OCPC 05.**