



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

Aprova o Documento de Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 15 referente aos Pronunciamentos Técnicos CPC 38, CPC 40 (R1) e CPC 48 emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 22 de abril de 2020, 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 15, referente aos Pronunciamentos Técnicos CPC 38, CPC 40 (R1) e CPC 48, 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 1º 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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

2

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – N.º 15/2020

Este documento de revisão apresenta alterações nos Pronunciamentos Técnicos: CPC 38, CPC 40 (R1) e CPC 48.

Este documento estabelece alterações em Pronunciamentos Técnicos em decorrência da “Reforma da Taxa de Juros de Referência”. A vigência dessas alterações será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade (IFRS), a entidade deve aplicar essas alterações nos períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2020.

- Inclui os itens de 6.8.1 a 6.8.12 e 7.1.8, e seus títulos, e altera o item 7.2.26 no CPC 48 – Instrumentos Financeiros, que passam a vigorar com as seguintes redações:**

Capítulo 6 – Contabilização de *hedge*

6.8 Exceções temporárias da aplicação de requisitos específicos de contabilização de *hedge*

6.8.1 A entidade deve aplicar os itens de 6.8.4 a 6.8.12, 7.1.8 e 7.2.26(d) a todas as relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência. Esses itens se aplicam apenas a essas relações de proteção. A relação de proteção é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência somente se a reforma suscitar incertezas sobre:

- a taxa de juros de referência (especificada contratualmente ou não) designada como risco protegido de *hedge*; e/ou
- o período ou o valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item objeto de *hedge* ou do instrumento de *hedge*.

6.8.2 Para fins de aplicação dos itens de 6.8.4 a 6.8.12, o termo “reforma da taxa de juros de referência” refere-se à reforma de todo o mercado de referência de taxa de juros, incluindo a substituição da taxa de juros de referência por taxa de referência alternativa, tal como resultante das recomendações estabelecidas no relatório do *Financial Stability Board’s* (Conselho de Estabilidade Financeira), de julho de 2014, “Reforma das principais taxas de juros de referência”.

6.8.3 Os itens de 6.8.4 a 6.8.12 fornecem exceções apenas aos requisitos especificados nesses itens. A entidade deve continuar a aplicar todos os outros requisitos de contabilidade de *hedge* às relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência.

Requisito altamente provável para *hedge* de fluxo de caixa

6.8.4 Com o objetivo de determinar se uma transação prevista (ou um componente dela) é altamente provável, conforme requerido no item 6.3.3, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificados contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

3

Reclassificação do valor acumulado na reserva de *hedge* de fluxo de caixa

6.8.5 Para fins de aplicação do requisito no item 6.5.12, a fim de determinar se os fluxos de caixa futuros protegidos irão ocorrer, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificado contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Avaliação da relação econômica entre o item protegido e o instrumento de *hedge*

6.8.6 Para fins de aplicação dos requisitos dos itens 6.4.1(c)(i) e de B6.4.4 a B6.4.6, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência na qual o fluxo de caixa protegido e/ou o risco de *hedge* (especificado contratualmente ou não) são baseados, ou a taxa de juros de referência no qual se baseiam os fluxos de caixa do instrumento de *hedge*, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Designação de componente de item como item protegido

6.8.7 A menos que o item 6.8.8 seja aplicável para *hedge* de componente de referência não contratualmente especificado do risco de taxa de juros, a entidade deve aplicar o requisito nos itens 6.3.7(a) e B6.3.8 – que o componente de risco seja identificável separadamente – somente no início da relação de proteção.

6.8.8 Quando a entidade, consistente com sua documentação de *hedge*, frequentemente redefine (ou seja, descontinua e reinicia) a relação de proteção, porque tanto o instrumento de *hedge* quanto o item de *hedge* são alterados com frequência (ou seja, a entidade utiliza um processo dinâmico no qual os itens de *hedge* e os instrumentos de *hedge* utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo), a entidade deve aplicar o requisito dos itens 6.3.7(a) e B6.3.8 – que o componente de risco seja identificável separadamente – somente quando designar inicialmente um item protegido nessa relação de proteção. O item protegido que foi avaliado no momento de sua designação inicial na relação de proteção, se era no momento do início do *hedge* ou, subsequentemente, não é reavaliado em nenhuma redesignação subsequente na mesma relação de proteção.

Fim da aplicação

6.8.9 A entidade deve cessar, prospectivamente, a aplicação do item 6.8.4 ao item protegido no que primeiro ocorrer:

- (a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no momento e no valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e
- (b) quando a relação de proteção do qual o item protegido faz parte for descontinuado.

6.8.10 A entidade deve cessar, prospectivamente, a aplicação do item 6.8.5, no que primeiro ocorrer:

- (a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no momento e no valor dos fluxos de caixa futuros baseados na taxa de juros de referência



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

4

do item protegido; e

(b) quando o valor total acumulado na reserva de *hedge* de fluxo de caixa referente a essa relação de proteção descontinuada for reclassificado para o resultado.

6.8.11 A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 6.8.6:

(a) ao item protegido, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente em relação ao risco protegido ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e

(b) ao instrumento de *hedge*, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no que diz respeito ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do instrumento de *hedge*.

Se a relação de proteção da qual o item protegido e o instrumento de *hedge* fizerem parte for descontinuada antes da data especificada no item 6.8.11(a) ou da data especificada no item 6.8.11(b), a entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 6.8.6 àquela relação de proteção na data de descontinuação.

6.8.12 Ao designar um grupo de itens como item protegido por *hedge*, ou uma combinação de instrumentos financeiros como instrumento de *hedge*, a entidade deve deixar de aplicar, prospectivamente, os itens de 6.8.4 a 6.8.6 ao item individualmente ou ao instrumento financeiro, de acordo com os itens 6.8.9, 6.8.10 ou 6.8.11, conforme o caso, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente com relação ao risco protegido e/ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseado na taxa de juros de referência daquele item ou instrumento financeiro.

Capítulo 7 - Data de vigência e transição

7.1 Data de vigência

7.1.8 A Reforma da Taxa de Juros de Referência alterou o CPC 48, o CPC 38 e o CPC 40, adicionou a Seção 6.8 e alterou o item 7.2.26. A vigência dessas alterações será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar essas alterações nos períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2020.

Transição para a contabilização de *hedge* (Capítulo 6)

7.2.26 Como exceção à aplicação prospectiva dos requisitos de contabilização de *hedge* deste Pronunciamento, a entidade:

...

(d) deve aplicar os requisitos da Seção 6.8, retrospectivamente. Essa aplicação retrospectiva deve ser aplicada apenas àquelas relações de proteção que existiam no início do período de relatório em que a entidade aplica esses requisitos pela primeira vez ou foram designados a partir de então, e ao valor acumulado na reserva de *hedge* de fluxo de caixa que existia no início do período do relatório em que a entidade aplica esses requisitos pela primeira vez.



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

5

2. Inclui os itens de 102A a 102N e 108G e seus títulos no CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Exceções temporárias à aplicação de requisitos específicos de contabilidade de *hedge*

102A A entidade deve aplicar os itens de 102A a 102N e 108G a todas as relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência. Esses itens se aplicam apenas a essas relações de proteção. A relação de proteção é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência somente se a reforma suscitar incertezas sobre:

- (a) a taxa de juros de referência (especificada contratualmente ou não) designada como risco protegido; e / ou
- (b) o período ou o valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item objeto de *hedge* ou do instrumento de *hedge*.

102B Com o objetivo de aplicar os itens de 102D a 102N, o termo "reforma da taxa de juros de referência" refere-se à reforma de todo o mercado de taxa de juros de referência, incluindo a substituição da taxa de juros de referência por uma taxa de referência alternativa, como resultado das recomendações estabelecidas no relatório do *Financial Stability Board's* (Conselho de Estabilidade Financeira), de julho de 2014, 'Reforma das principais taxas de juros de referência'.

102C Os itens de 102D a 102N fornecem exceções apenas aos requisitos especificados nesses itens. A entidade deve continuar a aplicar todos os outros requisitos de contabilidade de *hedge* às relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência.

Requisito altamente provável para proteção de fluxo de caixa

102D Com o objetivo de aplicar o requisito no item 88(c) de que uma transação prevista deva ser altamente provável, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificados contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Reclassificação do ganho ou da perda acumulada reconhecida no resultado abrangente

102E Para fins de aplicação do requisito no item 101(c), a fim de determinar se a transação prevista não é mais esperada, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificado contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Avaliação da eficácia

102F Com o objetivo de aplicar os requisitos dos itens 88(b) e AG105(a), a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência sobre a qual os fluxos de caixa protegidos e/ou o risco protegido (especificado contratualmente ou não) são baseados ou a taxa de juros, na qual os fluxos de caixa do instrumento de *hedge* se baseiam, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

102G Com o objetivo de aplicar o requisito do item 88(e), a entidade não é obrigada a descontinuar



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

6

a relação de proteção, porque os resultados reais do *hedge* não atendem aos requisitos do item AG105(b). Para evitar dúvidas, a entidade deve aplicar as outras condições do item 88, incluindo a avaliação prospectiva do item 88(b), para avaliar se a relação de proteção deve ser descontinuada.

Designação de componente de item como item protegido

102H A menos que o item 102I seja aplicável para *hedge* de uma parcela de referência não contratualmente especificada do risco de taxa de juros, a entidade deve aplicar o requisito dos itens 81 e AG99F – que a parcela designada seja identificável separadamente – somente no início da relação de proteção.

102I Quando a entidade, consistente com sua documentação de *hedge*, frequentemente, redefine (ou seja, descontinua e reinicia) uma relação de proteção, porque tanto o instrumento de *hedge* quanto o item protegido mudam com frequência (ou seja, a entidade usa um processo dinâmico no qual os itens protegidos e o *hedge* de instrumentos utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo), a entidade deve aplicar o requisito dos itens 81 e AG99F – que a parcela designada seja identificável separadamente – somente quando designar inicialmente um item protegido naquela relação de proteção. O item protegido que foi avaliado no momento de sua designação inicial na relação de proteção, seja no momento do início do *hedge* ou subsequentemente, não deve ser reavaliado em nenhuma redesignação subsequente na mesma relação de proteção.

Fim da aplicação

102J A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 102D ao item protegido:

- (a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no momento e no valor dos fluxos de caixa baseados no parâmetro da taxa de juros de referência do item protegido; e
- (b) quando a relação de proteção da qual o item protegido faz parte for descontinuado.

102K A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 102E:

- (a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente em relação ao momento e ao valor dos fluxos de caixa futuros baseados no parâmetro da taxa de juros de referência do item protegido; e
- (b) quando todo o ganho ou a perda acumulado reconhecido no resultado abrangente referente a essa relação de proteção descontinuada for reclassificado para o resultado.

102L A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 102F:

- (a) ao item protegido, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente em relação ao risco protegido ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e
- (b) ao instrumento de *hedge*, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente em relação ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do instrumento de *hedge*.

Se a relação de proteção da qual o item protegido e o instrumento de *hedge* fizerem parte for descontinuada antes da data especificada no item 102L(a) ou da data especificada no item 102L(b), a entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 102F a essa relação de proteção na data



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

7

da descontinuação.

102M A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 102G à relação de proteção no início de:

- (a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente com relação ao risco protegido e ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido ou do instrumento de *hedge*; e
- (b) quando a relação de proteção à qual a exceção é aplicada for descontinuada.

102N Ao designar um grupo de itens como item protegido por *hedge*, ou uma combinação de instrumentos financeiros como instrumento de *hedge*, a entidade deve deixar de aplicar, prospectivamente, os itens de 102D a 102G ao item ou instrumento financeiro individual, de acordo com os itens 102J, 102K, 102L ou 102M, conforme relevante, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente com relação ao risco protegido e/ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência desse item ou instrumento financeiro.

108G A reforma da taxa de juros de referência, que alterou o CPC 48, o CPC 38 e o CPC 40, adicionou os itens de 102A a 102N. A vigência dessas alterações será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar essas alterações nos períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2020. A entidade deve aplicar essas alterações, retrospectivamente, às relações de proteção que existiam no início do período de relatório em que a entidade aplica essas alterações pela primeira vez ou foram designadas posteriormente, e ao ganho ou à perda reconhecido no resultado abrangente que existia no início do período do relatório em que a entidade aplica essas alterações pela primeira vez.

3. Inclui os itens 24H, e seu título, 44DE e 44DF no CPC 40 (R1) – Instrumentos Financeiros: Evidenciação, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência

24H Para relações de proteção que a entidade aplica as exceções estabelecidas nos itens de 6.8.4 a 6.8.12 do CPC 48 ou nos itens de 102D a 102N do CPC 38, a entidade deve divulgar:

- (a) as taxas de juros de referência significativas às quais as relações de proteção da entidade estão expostas;
- (b) a extensão da exposição ao risco que a entidade administra que é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência;
- (c) como a entidade está gerenciando o processo de transição para taxas de referência alternativas;
- (d) a descrição de premissas ou julgamentos significativos que a entidade fez ao aplicar esses itens (por exemplo, premissas ou julgamentos sobre quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não está mais presente no que diz respeito ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência); e
- (e) o valor nominal dos instrumentos de *hedge* nessas relações de proteção.



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

DELIBERAÇÃO CVM Nº 854, DE 24 DE ABRIL DE 2020

8

44DE Reforma da taxa de juros de referência, que alterou o CPC 48, o CPC 38 e o CPC 40, adicionou os itens 24H e 44DF. A entidade deve aplicar essas alterações quando aplicar as alterações ao CPC 48 ou ao CPC 38.

44DF No período de relatório em que a entidade aplica, pela primeira vez, a reforma da taxa de juros de referência, a entidade não é obrigada a apresentar as informações quantitativas requeridas pelo item 28(f) do CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.