

# Contabilidade Geral

# **CPC 36 – Demonstrações Contábeis Consolidadas**

- O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.

## Atingindo o objetivo

- exige que a entidade (controladora) que controle uma ou mais entidades (controladas) apresente demonstrações consolidadas;
- define o princípio de controle e estabelece controle como a base para a consolidação;
- define como aplicar o princípio de controle para identificar se um investidor controla a investida e, portanto, deve consolidá-la;
- define os requisitos contábeis para a elaboração de demonstrações consolidadas;
- define entidade de investimento e estabelece uma exceção para a consolidação de controladas específicas de entidade de investimento.

- Este Pronunciamento não trata dos requisitos contábeis para combinação de negócios e seus efeitos sobre a consolidação, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante de combinação de negócios (ver Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios).

- A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas. Este Pronunciamento se aplica a todas essas entidades, com as seguintes exceções:

**(a) a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além do permitido legalmente:**

(i) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações consolidadas pela controladora;

- A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas. Este Pronunciamento se aplica a todas essas entidades, com as seguintes exceções:

**(a) a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além do permitido legalmente:**

**(...)**

**(ii) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados publicamente (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);**

**(iii) ela não tiver arquivado nem estiver em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis junto a uma Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado de capitais;**

- (iv) a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibiliza ao público suas demonstrações em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo por meio do resultado de acordo com este pronunciamento;

- **Controle**

5. O investidor, independentemente da natureza de seu envolvimento com a entidade (investida), deve determinar se é controlador avaliando se controla a investida.
6. O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

- **Controle**

5. O investidor, independentemente da natureza de seu envolvimento com a entidade (investida), deve determinar se é controlador avaliando se controla a investida.
6. O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

Assim, o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:

- (a) poder sobre a investida (ver itens 10 a 14);
- (b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens 15 e 16); e
- (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens 17 e 18).

O investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida. O investidor deve reavaliar se controla a investida, caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos acima.

Assim, o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:

- (a) poder sobre a investida (ver itens 10 a 14);
- (b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens 15 e 16); e
- (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens 17 e 18).

O investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida. O investidor deve reavaliar se controla a investida, caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos acima.

Dois ou mais investidores controlam coletivamente a investida quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhum investidor pode dirigir as atividades sem a cooperação dos demais, nenhum investidor individualmente controla a investida.

## **Poder**

10. O investidor tem poder sobre a investida quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os retornos da investida.

- O poder decorre de direitos. Algumas vezes, avaliar o poder é simples, como, por exemplo, quando o poder sobre a investida é obtido direta e exclusivamente dos direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais, tais como ações, e pode ser avaliado considerando- se os direitos de voto decorrentes dessas participações acionárias. Em outros casos, a avaliação é mais complexa e exige que mais de um fator seja considerado, como, por exemplo, quando o poder resulta de um ou mais acordos contratuais.

## Participação de não controladores

22. Uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.
23. Mudanças na participação societária detida por controladores de controladora na controlada que não resultam na perda de controle da controlada pela controladora constituem transações patrimoniais (ou seja, transações com os sócios, tais quais operações de aquisição de suas próprias ações para manutenção em tesouraria).
24. Os itens B94 a B96 estabelecem orientação para a contabilização de participações de não controladores em demonstrações consolidadas.

## Perda de controle

25. Se a controladora perder o controle da controlada, a controladora deve:  
(a) despreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

## Determinação se a entidade é entidade de investimento

27. A controladora deve verificar se atende à definição de entidade de investimento. A entidade de investimento é uma entidade que:

- (a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;
- (b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e
- (c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

## Determinação se a entidade é entidade de investimento

27. A controladora deve verificar se atende à definição de entidade de investimento. A entidade de investimento é uma entidade que:

- (a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;
- (b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e
- (c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

Ao avaliar se atende à definição descrita no item 27, a entidade deve considerar se possui as seguintes características típicas de entidade de investimento:

- (a) possui mais de um investimento;
- (b) Possui mais de um investidor;
- (c) possui investidores que não são partes relacionadas à entidade (ver itens B85T e B85U); e
- (d) possui participações societárias na forma de participações patrimoniais ou similares (ver itens B85V a B85W);

## Entidades de investimento: exceção à consolidação

31. Salvo conforme descrito no item 32, a **entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas nem deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 15** quando obtiver o controle de outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38

- Não obstante o requisito do item 31, se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços que estejam relacionados com as atividades de investimento definida como entidade de investimento (ver itens B85C a B85E), essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com os itens 19 a 26 deste Pronunciamento Técnico e aplicar os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 15 quando da aquisição de qualquer controlada desse tipo.

- A controladora de entidade de investimento deve consolidar todas as entidades que controlar, incluindo aquelas controladas por meio de controlada definida como entidade de investimento, exceto quando a própria controladora seja entidade de investimento.

- Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de grupo econômico, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

- Demonstrações consolidadas devem:
- (a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;
- (b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada (o Pronunciamento Técnico CPC 15 explica como contabilizar qualquer ágio correspondente);

- eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente). Os prejuízos intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas. O Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro se aplica a diferenças temporárias, que surgem da eliminação de lucros e prejuízos resultantes de transações intragrupo.

- **Demonstrações Consolidadas na Lei 6404/76**
- Art. 249. A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do artigo 250.
- Parágrafo único. A Comissão de Valores Mobiliários poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:
  - a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;
  - b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.

- **Normas sobre Consolidação**

Art. 250. Das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

- § 1º A participação dos acionistas não controladores no patrimônio líquido e no lucro do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.
- § 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo não circulante, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

- § 3º O valor da participação que exceder do custo de aquisição constituirá parcela destacada dos resultados de exercícios futuros até que fique comprovada a existência de ganho efetivo.
- § 4º Para fins deste artigo, as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de 60 (sessenta) dias antes da data do encerramento do exercício da companhia, elaborarão, com observância das normas desta Lei, demonstrações financeiras extraordinárias em data compreendida nesse prazo.

# Questões

**CPC 36 – Demonstrações  
Contábeis Consolidadas**

**1. CEBRASPE (CESPE) - SEFAZ RS/2019** Com relação à consolidação de demonstrações contábeis, julgue os itens a seguir.

I Trata-se de procedimento obrigatório para todas as sociedades por ações, abertas ou fechadas, e, ainda, para entidades limitadas, quando existirem investimentos em controladas, sem qualquer exceção.

II É admissível uma defasagem de até sessenta dias entre as datas das demonstrações contábeis das empresas consolidadas e da empresa consolidadora, desde que satisfeitas as demais condições exigíveis.

III Devem ser excluídos das demonstrações os custos de estoque e os lucros ou prejuízos relativos a resultados ainda não realizados de negócios entre sociedades.

IV Os resultados relativos ao goodwill decorrente de operações intragrupo devem ser evidenciados na consolidação.

Estão certos apenas os itens

- a) I e II.
- b) I e IV.
- c) II e III.
- d) I, III e IV.
- e) II, III e IV.

**GABARITO: C**

**2. INAZ do Pará - CORE SP/2019)** De acordo com o CPC 36 (R3) – “Demonstrações consolidadas” (IFRS 10), assinale a alternativa correta.

- a) Quanto ao alcance da norma, a entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas, não havendo exceções quanto à não-apresentação das demonstrações consolidadas.
- b) O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.
- c) Dois ou mais investidores controlam coletivamente a investida quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades irrelevantes.
- d) O investidor tem poder sobre a investida quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que não afetam significativamente os retornos da investida.
- e) A consolidação da investida se inicia a partir da data em que o investidor obtiver o controle da investida e cessa quando a investida apresentar prejuízos.

**3. CEBRASPE (CESPE) - TJ PA/2020** A existência de poder é um dos requisitos para um investidor ser considerado o controlador de uma investida e tornar-se sujeito à elaboração e à apresentação de demonstrações contábeis consolidadas. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) — Demonstrações Consolidadas —, tal poder estará presente sempre que o investidor

- a) detiver 50% ou mais do capital da investida.
- b) exercer influência significativa sobre a investida.
- c) detiver a maioria dos direitos de voto, sejam eles substantivos ou não.
- d) for capaz de afetar os retornos dos seus investimentos na investida por meio do seu envolvimento no processo de gestão.
- e) tiver a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da investida.

**4. VUNESP - Pref Itapevi/2019)** As demonstrações contábeis de um grupo econômico em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica, são denominadas

- a) Controle conjunto.
- b) Demonstrações pró-forma.
- c) Avaliadas por equivalência patrimonial.
- d) Grupo financeiro.
- e) Demonstrações consolidadas.

**5. CRESCER - Pref Jijoca de J/2019)** No que tange à consolidação de demonstrações contábeis, marque a alternativa verdadeira.

- a) O ganho resultante da venda de terreno da investidora para a investida que estiver reconhecido no ativo da investida permanecerá no balanço patrimonial consolidado.
- b) Os lucros a realizar reconhecidos no passivo da investidora decorrentes de transações entre investidora e investida não serão eliminados.
- c) Devem ser eliminados o valor contábil do investimento da controladora na controlada e a parte dessa controladora no patrimônio líquido da controlada.
- d) Nenhuma das alternativas anteriores é correta.

**GABARITO: C**

**6. Instituto Consulplan - CODESG/2019)** A Cia. X possui 70% de participação acionária na Cia Z, sendo o investimento avaliado por equivalência patrimonial. Em 31/12/2018 apresentaram os seguintes balanços:

BALANÇO PATRIMONIAL	CIA. X	CIA. Z
Ativo		
Ativo Circulante	210.000,00	105.000,00
Ativo Não Circulante	96.000,00	48.000,00
Total do Ativo	306.000,00	153.000,00
Passivo		
Passivo Circulante	40.000,00	20.000,00
Passivo Não Circulante	66.000,00	33.000,00
Patrimônio Líquido	200.000,00	100.000,00
Total do Passivo	306.000,00	153.000,00

Considerando que não houve nenhuma transação comercial entre as companhias, no Balanço Consolidado, o montante do Ativo será de:

- a) R\$ 363.000,00.
- b) R\$ 389.000,00.
- c) R\$ 459.000,00.
- d) R\$ 529.000,00.

**GABARITO: B**

**7. CESGRANRIO - PETROBRAS/2018)** A Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades Anônimas e posteriores alterações, define regras de elaboração e publicação para companhias abertas que tiverem investimentos em sociedades controladas. As investidoras deverão elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas. Conforme o dispositivo legal, deverá publicar demonstrações financeiras consolidadas, a companhia aberta que tiver mais de

- a) 30% do valor do patrimônio líquido da controlada.
- b) 30% do valor do seu patrimônio líquido, representado por investimentos em sociedades controladas.
- c) 30% do valor do patrimônio líquido da controlada e mais de 30% do valor do seu patrimônio líquido, representado por investimentos em sociedades controladas.
- d) 50% do valor do seu patrimônio líquido, representado por investimentos em sociedades controladas.
- e) 50% do valor do patrimônio líquido da controlada e mais de 50% do valor do seu patrimônio líquido, representado por investimentos em sociedades controladas.

**8. CEBRASPE (CESPE) - TCM-BA/2018**) Segundo o CPC 36, as demonstrações consolidadas devem ser apresentadas pela empresa

- a) coligada sem controle acionário
- b) investida de grande porte.
- c) investidora sem controle acionário.
- d) investida de médio porte.
- e) investidora com controle acionário.

**GABARITO: E**

**9. CONSULPLAN - CFC/1º Exame de Suficiência/2018)** Analise as informações a seguir.  
A Companhia B, em 29/12/2017, vendeu mercadorias para a Companhia A ao valor de R\$ 200.000,00. Essa transação gerou um lucro de R\$ 80.000,00 para a Companhia B.  
A Companhia A, na apuração do Balanço Patrimonial do exercício social de 2017, constatou que permaneciam em seus Estoques todas aquelas mercadorias que foram adquiridas da Companhia B no dia 29/12/2017.

A única mutação no Patrimônio Líquido da Companhia B, no exercício social de 2017, foi o valor do Lucro Líquido de R\$ 120.000,00.

A Companhia A tem influência significativa sobre a Companhia B, mesmo sem controlá-la. O percentual de participação da Companhia A na Companhia B é de 40%.

Com base nas informações apresentadas e desconsiderando-se os aspectos tributários, assinale o Resultado da Equivalência Patrimonial relativo à participação da Companhia A na Companhia B.

- a) R\$ 16.000,00.
- b) R\$ 32.000,00.
- c) R\$ 40.000,00.
- d) R\$ 80.000,00.

**GABARITO: A**

**10. CONSULPLAN - CFC/1º Exame de Suficiência/2018)** A Companhia Alfa realizou a venda de produtos para sua controladora por R\$ 600.000,00, gerando um custo de venda de R\$ 530.000,00. No final do exercício, remanesce no estoque da controladora 50% das mercadorias adquiridas da controlada. O valor do ajuste referente ao lucro não realizado, para fins de cálculo da equivalência patrimonial, é de:

- a) R\$ 17.500,00.
- b) R\$ 32.500,00.
- c) R\$ 35.000,00.
- d) R\$ 265.000,00.

**GABARITO: C**

**11. CEBRASPE (CESPE) - EMAP/2018** Julgue o próximo item, acerca das demonstrações contábeis consolidadas.

A entidade controladora deve apresentar no balanço patrimonial consolidado os seus próprios ativos líquidos, sem incluir os ativos e passivos das entidades que ela controla.

Certo

Errado

**GABARITO: ERRADO**

**12. CEBRASPE (CESPE) - PF/2018) Acerca da contabilidade avançada, julgue o item seguinte.**

A empresa controlada que se encontrar em circunstância de perda de continuidade e tiver seu patrimônio avaliado em valores de liquidação poderá ser excluída da consolidação das demonstrações contábeis.

Certo

Errado

**GABARITO: CERTO**

**13. CONSULPLAN - CFC/2º Exame de Suficiência/2018**) A Sociedade Empresária Alfa e a Sociedade Empresária Beta apresentaram os seguintes Balanços Patrimoniais não consolidados e encerrados em 31/12/2017. A Sociedade Empresária Alfa é controladora da Sociedade Empresária Beta e avalia o investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Balanço Patrimonial da Sociedade Empresária Alfa – 31/12/2017			
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
<u>Ativo Circulante</u>		<u>Passivo Circulante</u>	
Bancos	620.000	Empréstimos bancários	320.000
Estoques	150.000	Contas a pagar a Beta	300.000
<u>Ativo Não Circulante</u>		<u>Passivo Não Circulante</u>	0
Investimento em Beta	565.000		
Ativo Imobilizado	475.000	<u>Patrimônio Líquido</u>	
		Capital Social	625.000
		Reservas	565.000
<b>Total</b>	<b>1.810.000</b>	<b>Total</b>	<b>1.810.000</b>

(em R\$)

Balanço Patrimonial da Sociedade Empresária Beta – 31/12/2017			
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
<u>Ativo Circulante</u>		<u>Passivo Circulante</u>	
Bancos	350.000	Fornecedores	200.000
Contas a receber de Alfa	300.000		
Estoques	150.000	<u>Passivo Não Circulante</u>	0
<u>Ativo Não Circulante</u>		<u>Patrimônio Líquido</u>	
Ativo Imobilizado	200.000	Capital Social	650.000
		Reservas	150.000
<b>Total</b>	<b>1.000.000</b>	<b>Total</b>	<b>1.000.000</b>

(em R\$)

Outras informações:

Durante o ano de 2017 Beta vendeu, a prazo, mercadorias de seu estoque para Alfa por R\$ 300.000,00, com margem de lucro de 50%. Metade dessas mercadorias ainda se encontra nos estoques de Alfa.

No Balanço Patrimonial não consolidado de Alfa, a conta Investimentos em Beta não contém qualquer tipo de ágio.

Considerando-se apenas as informações apresentadas e a NBC TG 36 (R3) – Demonstrações consolidadas e ITG 09 (R1) – Demonstrações contábeis individuais, demonstrações separadas, demonstrações consolidadas e aplicação do método da equivalência patrimonial, assinale o saldo em Ativo Circulante que deveria ser divulgado pela Sociedade Empresária Alfa em seu Balanço Patrimonial Consolidado em 31/12/2017.

- a) R\$ 970.000.
- b) R\$ 1.195.000.
- c) R\$ 1.270.000.
- d) R\$ 1.570.000.

**14. CEBRASPE (CESPE) - SEFAZ RS/2018**) Conforme a legislação vigente, no balanço patrimonial consolidado, a participação dos acionistas não controladores é apresentada, de forma destacada, no

- a) passivo circulante.
- b) passivo não circulante.
- c) patrimônio líquido.
- d) ativo circulante.
- e) ativo não circulante.

**GABARITO: C**

**15. FUNDATEC - CM Eldorado do Sul/2018)** De acordo com a atual legislação societária e instruções da CVM, NÃO estão obrigadas a elaborar demonstrações contábeis consolidadas:

- a) Sociedade de Comando de Grupos de Sociedades.
- b) Sociedades de grande porte, ou seja, aquelas sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiverem, no exercício social anterior, Ativo Total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou Receita Bruta Anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) que tenham participação em sociedades controladas.
- c) Sociedades de Capital Aberto de grande porte, cujas participações ocorram somente em empresas coligadas.
- d) Sociedades Limitadas ou Sociedades por Ações de Capital Fechado enquadradas como “grande porte” que tenham participação em sociedades controladas.
- e) Companhia Aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu Patrimônio Líquido representado por investimentos em sociedades controladas.