

BRIEFING ESTRATÉGICO SCHULTZ

Série Técnica em Arquitetura Empresarial

VOLUME XIII

Demonstrações Consolidadas e Participação de Não Controladores

Controle, perímetro de consolidação, eliminações intragrupo e atribuição do resultado.

Marcelo Carpen Schultz

Contador • Advogado

CRC/PR 064.704 • OAB/PR 108.740

Versão — julho/2026

SCHULTZ CONTABILIDADE CORPORATIVAContabilidade corporativa, tributação estratégica e estrutura empresarial
para empresas que precisam crescer com organização.

NOTA EDITORIAL E RESPONSABILIDADE TÉCNICA

Este volume integra a coleção de Estudos Aplicados de Contabilidade Avançada da Schultz. O tema é tratado a partir de caso empresarial, com integração entre estrutura jurídica, substância econômica, escrituração, tributação e governança.

O conteúdo é técnico-institucional e não substitui análise documental do caso concreto. Contratos, atos societários, demonstrações, regime tributário e legislação vigente devem ser confirmados antes de qualquer implementação.

Base normativa essencial

CPC 36/NBC TG 36 e IFRS 10; CPC 35/NBC TG 35 e IAS 27; CPC 18/NBC TG 18; CPC 45/NBC TG 45 e IFRS 12; Lei nº 6.404/1976, arts. 249 e 250.

SUMÁRIO EXECUTIVO

Bloco	Conteúdo
1	Tese central e caso aplicado
2	Alternativas e enquadramento
3	Modus operandi e documentos
4	Contabilização e demonstrações
5	Tributação, riscos e conclusão

1. RESUMO EXECUTIVO E TESE CENTRAL

Consolidar não significa somar balanços. O procedimento exige definir controle pela substância dos direitos, uniformizar políticas e datas, eliminar integralmente saldos e transações intragrupo e atribuir patrimônio e resultado entre controladora e não controladores, ainda que a participação destes apresente saldo deficitário.

Conclusão executiva

No Grupo Aurora, os saldos intragrupo devem ser eliminados integralmente e o estoque consolidado reduzido pelo lucro interno de R\$ 400.000. Após os ajustes, o resultado da controlada será atribuído em 75% à controladora e 25% à participação de não controladores.

2. CASO EMPRESARIAL APLICADO

A Grupo Aurora S.A. detém 75% da Controlada Leste Ltda. e possui direitos contratuais que lhe permitem dirigir as atividades relevantes. No encerramento, há contas a receber intragrupo de R\$

2.000.000, venda interna de estoque com lucro não realizado de R\$ 400.000 e lucro líquido da controlada de R\$ 3.200.000.

3. ALTERNATIVAS E DELIMITAÇÃO TÉCNICA

Estrutura	Tratamento predominante
Controle	Poder, exposição a retornos variáveis e capacidade de afetá-los.
Controle conjunto	Decisões relevantes exigem consentimento unânime.
Influência significativa	Participação nas decisões, sem controle.
Agente	Exerce direitos em benefício principal de terceiro.

A escolha deve decorrer da finalidade econômica e das obrigações efetivamente assumidas. A denominação utilizada pelas partes não substitui o exame da substância, dos direitos, dos fluxos de caixa e da competência societária.

4. MODUS OPERANDI

4.1. Documentação e controles

- Memorando técnico com finalidade, valores e alternativas.
- Instrumento contratual ou ato societário coerente com a operação.
- Memórias de cálculo e documentos financeiros de suporte.
- Aprovações, registros e comunicações aos responsáveis pela escrituração.
- Conciliação posterior entre documentos, razão contábil e demonstrações.

Aplicação prática

A operação somente deve avançar quando finalidade, competência, documentação, pagamento e lançamento contábil puderem ser reconstituídos em uma única trilha de auditoria.

5. TRATAMENTO CONTÁBIL E LANÇAMENTOS

Os lançamentos seguintes são ilustrativos e pressupõem que as premissas jurídicas e econômicas do caso tenham sido confirmadas. A conta exata deve ser adaptada ao plano de contas e à natureza final da obrigação.

Lançamentos aplicados ao caso

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Obrigações intragrupo	2.000.000	—
C — Direitos intragrupo	—	2.000.000

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Receita de vendas intragrupo	2.500.000	—
C — Custo das vendas intragrupo	—	2.100.000
C — Estoques — lucro não realizado	—	400.000

5.1. Efeitos nas demonstrações

A movimentação deve ser apresentada de modo consistente no balanço, na demonstração das mutações do patrimônio líquido, no resultado e na demonstração dos fluxos de caixa, conforme a classificação da operação. Notas explicativas são necessárias quando materialidade, julgamento ou risco justificarem divulgação.

6. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

As eliminações de consolidação não eliminam automaticamente fatos geradores, obrigações acessórias ou bases fiscais das entidades jurídicas. Tributos diferidos podem surgir sobre lucros internos eliminados, diferenças temporárias e ajustes de combinação de negócios.

7. GOVERNANÇA E MATRIZ DE RISCOS

Risco	Consequência provável
Entidade fora do perímetro	Ativos, dívidas e riscos omitidos.
Eliminação parcial	Receitas e patrimônio inflados.
PNC calculada sobre base errada	Atribuição incorreta do resultado.
Políticas contábeis diferentes	Consolidação sem uniformidade.

8. CHECKLIST DE IMPLEMENTAÇÃO

Fase	Verificação
Definir	Definir perímetro de consolidação
Uniformizar	Uniformizar datas e políticas
Agregar	Agregar demonstrações linha a linha
Eliminar	Eliminar saldos e resultados internos
Atribuir	Atribuir PNC e revisar divulgações

9. CONTROLE COMO FUNDAMENTO DO PERÍMETRO

A consolidação decorre de controle, não apenas da maioria formal do capital. Segundo CPC 36/IFRS 10, o investidor controla a investida quando possui poder sobre ela, exposição ou direitos a

retornos variáveis e capacidade de usar o poder para afetar esses retornos. Os três elementos devem coexistir e ser reavaliados quando fatos ou circunstâncias mudarem.

Elemento	Pergunta decisiva	Evidência
Poder	Quem dirige as atividades que mais afetam os retornos?	Votos, contratos, nomeações e direitos potenciais.
Retornos variáveis	A investidora está exposta a ganhos e perdas?	Dividendos, remuneração, sinergias, garantias e residual.
Ligação poder-retorno	O poder pode ser usado para alterar os retornos?	Capacidade prática, e não benefício meramente passivo.
Atividades relevantes	Quais decisões realmente dirigem o negócio?	Orçamento, funding, vendas, ativos, tecnologia e gestão.

9.1. DIREITOS SUBSTANTIVOS E PROTETIVOS

Direito substantivo é exercível quando decisões precisam ser tomadas e confere capacidade prática de dirigir. Direitos protetivos preservam interesses sem conferir poder, como certas aprovações extraordinárias de credores ou minoritários. Barreiras econômicas, informação, prazo de exercício e coordenação entre acionistas devem ser consideradas.

9.2. CONTROLE SEM MAIORIA E PODER DE FACTO

Participação inferior a 50% pode controlar quando os demais acionistas são numerosos, dispersos e historicamente passivos, ou quando contratos atribuem direção das atividades relevantes. Inversamente, maioria de votos pode não controlar se os direitos forem apenas protetivos ou se outro agente possuir poder substantivo.

Regra do perímetro

A lista de CNPJs do grupo não é o perímetro de consolidação. Cada entidade, fundo, veículo ou estrutura deve possuir memorando de controle atualizado.

10. SITUAÇÕES COMPLEXAS DE CONTROLE

10.1. ENTIDADES ESTRUTURADAS

Em veículo criado para finalidade específica, votos podem não ser o fator dominante. Devem ser examinados desenho, riscos transferidos, decisões predeterminadas, patrocinador, garantias, direitos de substituição e quem absorve variabilidade. Contrato que transfere economicamente risco e poder pode exigir consolidação mesmo sem participação societária relevante.

10.2. RELAÇÃO AGENTE-PRINCIPAL

Gestor com poder decisório pode atuar como agente de outros investidores, e não como principal. Escopo da autoridade, direitos de remoção, remuneração, exposição própria e interesses de

partes relacionadas determinam se o gestor controla. Remuneração elevada, isoladamente, não resolve o teste.

10.3. CONTROLE DE ATIVOS ESPECIFICADOS — SILOS

Em certas estruturas, ativos e passivos delimitados podem operar como parte separada em substância. A avaliação exige verificar se retornos e decisões estão isolados e se a investidora possui poder sobre essa parcela. O uso de silos é excepcional e depende do desenho contratual.

Situação	Risco de conclusão automática	Análise necessária
Franquia ou gestão	Confundir padrão operacional com controle.	Direitos sobre atividades relevantes e exposição.
Fundo de investimento	Olhar apenas quotas.	Gestor, remoção, variabilidade e partes relacionadas.
SPE imobiliária	Presumir independência pelo CNPJ.	Funding, garantias, vendas e decisões predeterminadas.
Empresa familiar	Olhar apenas percentuais individuais.	Acordos, atuação conjunta e dependência.
Contrato de fornecimento	Confundir dependência comercial com poder.	Quem decide preço, produção e ativos relevantes.

11. PROCESSO DE CONSOLIDAÇÃO — DO BALANCETE AO REPORTING

A consolidação é processo de fechamento, não lançamento isolado. Exige pacote de reporte, plano de contas comum, calendário, políticas uniformes, reconciliação intercompany, conversão cambial, PPA, tributos, eliminações e revisão. Os ajustes devem ser reproduzíveis e possuir trilha entre razão individual e demonstração publicada.

Etapas	Saída esperada
Perímetro	Mapa de controladas, data de controle e PNC.
Pacote de reporte	Balancete, notas, políticas e transações intragrupo.
Mapeamento	Plano de contas local para o consolidado.
Uniformização	Ajustes de políticas e datas.
Conversão	Moeda funcional para moeda de apresentação.
Eliminações	Investimento, PL, saldos, fluxos e lucros internos.
Tributos	Diferidos sobre PPA e eliminações.
Reporting	Balanço, DRE, DRA, DMPL, DFC e notas.

11.1. DATA E POLÍTICAS CONTÁBEIS

Demonstrações da controladora e controladas devem ter a mesma data; quando houver impossibilidade justificada, aplicam-se limites e ajustes normativos. Políticas para receita, estoque, imobilizado, arrendamentos, provisões, instrumentos financeiros e tributos devem ser uniformes para transações semelhantes.

12. AQUISIÇÃO, PPA E ELIMINAÇÃO DO INVESTIMENTO

Na data em que o controle é obtido, aplica-se CPC 15: ativos e passivos identificáveis são reconhecidos a valor justo, PNC é mensurada segundo a opção aplicável e goodwill ou compra vantajosa é apurado. Na consolidação, o investimento registrado pela controladora é eliminado contra o patrimônio da adquirida e substituído pelos ativos, passivos, PNC e goodwill do grupo.

Componente	Livro individual	Consolidação
Investimento	Ativo da controladora, usualmente pelo MEP no Brasil.	Eliminado.
PL da controlada	Apresentado nos livros da controlada.	Eliminado contra investimento/PNC.
Mais-valia	Controlada em subcontas do investimento.	Apresentada nos ativos e passivos correspondentes.
Goodwill	Incluído no investimento individual.	Ativo separado no consolidado.
PNC	Não aparece no balanço individual da controladora.	Componente separado do patrimônio líquido consolidado.

Eliminação simplificada na aquisição

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Patrimônio líquido adquirido	8.000.000	—
D — Ajustes líquidos de valor justo	2.000.000	—
D — Goodwill	1.000.000	—
C — Investimento	—	8.500.000
C — Participação de não controladores	—	2.500.000

O exemplo pressupõe ativos líquidos identificáveis de R\$ 10 milhões, aquisição de 75% por R\$ 8,5 milhões e PNC proporcional de R\$ 2,5 milhões. Em caso real, cada ativo, passivo e tributo diferido deve ser controlado separadamente.

12.1. PERÍODO DE MENSURAÇÃO

Valores provisórios do PPA podem ser ajustados retrospectivamente durante o período de mensuração, limitado ao prazo normativo. O ajuste deve decorrer de informação sobre fatos existentes na data de aquisição; evento posterior não reabre o PPA e segue a norma correspondente.

13. ELIMINAÇÃO DE SALDOS E TRANSAÇÕES INTRAGRUPO

Saldos, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo são eliminados integralmente, independentemente do percentual da controladora. O consolidado apresenta o grupo como única entidade econômica; por isso, não se elimina apenas 75% de uma conta entre controladora e controlada.

Contas a receber e a pagar — Aurora

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Contas a pagar intragrupo	2.000.000	—
C — Contas a receber intragrupo	—	2.000.000

Fluxo	Eliminação
Venda e compra	Receita contra custo/estoque, conforme realização.
Empréstimo	Ativo contra passivo; juros ativos contra juros passivos.
Serviço administrativo	Receita contra despesa.
Aluguel	Receita contra despesa; revisar arrendamento se aplicável.
Dividendos	Receita/recebível contra distribuição/pagável.
Garantia intragrupo	Eliminar saldos, mas avaliar exposição e divulgação.

13.1. DIFERENÇAS DE CONCILIAÇÃO

Diferença entre contas a receber e pagar pode decorrer de corte, câmbio, nota em trânsito, retenção, imposto, classificação ou erro. Não se usa conta genérica de diferença de consolidação. A causa deve ser corrigida no livro individual ou documentada como ajuste específico.

14. RESULTADOS NÃO REALIZADOS EM ESTOQUES E ATIVOS

Lucro intragrupo permanece não realizado enquanto o ativo não sai do grupo ou não é consumido de forma que gere receita externa. A eliminação afeta o ativo e o resultado consolidado. Quando a venda interna é da controlada para a controladora, o efeito na atribuição do resultado entre controladora e PNC também precisa ser considerado.

Lucro interno em estoque — Aurora

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Custo das mercadorias vendidas/resultado	400.000	—
C — Estoques	—	400.000

14.1. ESTOQUES

O ajuste é calculado sobre itens ainda mantidos no grupo no encerramento. Margem sobre venda e margem sobre custo não são equivalentes; quantidades, devoluções, perdas e vendas parciais devem ser reconciliadas. A reversão ocorre quando o estoque é vendido a terceiro ou baixado, salvo impairment.

14.2. IMOBILIZADO E INTANGÍVEL

Na venda intragrupo de ativo depreciável, elimina-se o ganho interno e ajusta-se depreciação futura à base do grupo. A realização ocorre ao longo do uso ou na alienação externa. Para intangíveis, a análise inclui vida útil, impairment e eventual vedação ao reconhecimento na origem.

Ativo	Ajuste inicial	Realização
Estoque	Eliminar margem no saldo final.	Venda externa ou baixa.
Imobilizado	Eliminar ganho e restaurar base do grupo.	Depreciação e venda externa.
Intangível	Eliminar ganho e revisar reconhecimento.	Amortização/baixa, se aplicável.
Terreno	Eliminar ganho sem depreciação.	Venda a terceiro.
Serviço capitalizado	Eliminar margem incorporada ao ativo.	Consumo ou baixa do ativo.

15. PARTICIPAÇÃO DE NÃO CONTROLADORES

A PNC representa a parcela do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora. É apresentada dentro do patrimônio líquido consolidado, separadamente da parcela dos proprietários da controladora. Resultado e ORA são atribuídos às duas parcelas mesmo quando isso produz saldo deficitário para a PNC.

Caso Aurora — lucro ajustado	Valor
Lucro individual da controlada	3.200.000
Lucro interno não realizado	(400.000)
Lucro consolidado atribuível antes de outros ajustes	2.800.000
Controladora — 75%	2.100.000
PNC — 25%	700.000

15.1. AJUSTES QUE AFETAM A ATRIBUIÇÃO

A direção da transação intragrupo, PPA, depreciação adicional, impairment, dividendos e instrumentos patrimoniais podem alterar o resultado atribuível. A planilha deve partir do lucro ajustado da controlada, não aplicar 25% mecanicamente ao resultado consolidado total.

16. ALTERAÇÕES DE PARTICIPAÇÃO SEM PERDA DE CONTROLE

Compra ou venda de participação em controlada que não resulte em perda de controle é transação patrimonial com proprietários. Ajusta-se o valor da participação controladora e da PNC; a diferença entre contraprestação e ajuste da PNC é reconhecida diretamente no patrimônio líquido atribuível à controladora, sem goodwill novo e sem ganho no resultado.

Compra adicional mantendo controle — ilustração

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Participação de não controladores	600.000	—
D — Patrimônio líquido atribuível à controladora	100.000	—
C — Caixa	—	700.000

16.1. PERDA DE CONTROLE

Quando o controle é perdido, desreconhecem-se ativos, passivos, goodwill e PNC da ex-controlada; reconhece-se contraprestação, mensura-se eventual participação remanescente a valor justo e apura-se ganho ou perda. Componentes acumulados em ORA são reclassificados ou transferidos conforme a natureza.

Etapas	Providência
Desconsolidar	Baixar ativos, passivos e goodwill.
Baixar PNC	Retirar parcela patrimonial.
Reconhecer preço	Caixa, recebíveis e contraprestações.
Participação remanescente	Mensurar a valor justo e definir norma posterior.
ORA acumulado	Aplicar reciclagem/transferência por componente.
Resultado	Reconhecer ganho ou perda da perda de controle.

16.2. AQUISIÇÃO EM ETAPAS

Quando participação anterior se converte em controle, ela é remensurada a valor justo na data da aquisição, com tratamento dos saldos acumulados conforme CPC 15. O consolidado inicia a inclusão de receitas e despesas da adquirida na data efetiva do controle, e não no início do exercício por conveniência.

17. OPERAÇÕES NO EXTERIOR E CONVERSÃO

Cada entidade determina sua moeda funcional. Para consolidação em moeda de apresentação diferente, ativos e passivos são convertidos pela taxa de fechamento; receitas e despesas pelas taxas

das transações ou médias adequadas; diferenças são reconhecidas em ORA e atribuídas entre controladora e PNC.

Controle de conversão	Risco evitado
Moeda funcional documentada	Conversão baseada na moeda errada.
Fonte de taxas	Inconsistência entre entidades e períodos.
PPA e goodwill	Conversão incorreta de ativos da operação externa.
Intercompany monetário	Diferença cambial omitida ou eliminada indevidamente.
Investimento líquido	Classificação errada entre resultado e ORA.
Alienação	Reciclagem incompleta do saldo acumulado.

18. TRIBUTOS CORRENTES E DIFERIDOS NA CONSOLIDAÇÃO

A consolidação não cria contribuinte único no Brasil. Cada entidade mantém apuração, obrigações e contingências próprias. Entretanto, diferenças temporárias surgem de PPA, lucros internos eliminados, depreciação ajustada, conversão e bases contábeis distintas das fiscais, exigindo CPC 32/IAS 12.

18.1. LUCRO INTERNO E TRIBUTO DIFERIDO

Ao eliminar lucro de estoque, o valor contábil consolidado fica inferior à base fiscal do adquirente intragrupo, podendo gerar ativo fiscal diferido, desde que atendidos os critérios de reconhecimento. Quando o estoque é vendido externamente, lucro e diferença temporária se realizam.

Tributo diferido sobre lucro interno — alíquota ilustrativa de 34%

Conta	Débito (R\$)	Crédito (R\$)
D — Ativo fiscal diferido	136.000	—
C — Receita de tributo diferido	—	136.000

18.2. PPA E BASES FISCAIS

Ajustes a valor justo normalmente não alteram automaticamente bases fiscais. O passivo ou ativo fiscal diferido modifica os ativos líquidos identificáveis e o goodwill. A planilha deve controlar base contábil consolidada, base fiscal por entidade, alíquota esperada e forma de realização.

Origem	Diferença temporária possível
Mais-valia de imóvel	Valor contábil consolidado superior à base fiscal.
Intangível do PPA	Ativo reconhecido sem base fiscal equivalente.
Lucro interno em estoque	Valor contábil consolidado inferior à base fiscal local.

Origem	Diferença temporária possível
Provisão eliminada/ajustada	Momento contábil diferente da dedução.
Investimento em controlada	Diferenças externas e exceções do CPC 32.

19. DEMONSTRAÇÕES, FLUXOS DE CAIXA E DIVULGAÇÕES

O grupo apresenta balanço, resultado, resultado abrangente, mutações do patrimônio líquido, fluxos de caixa e notas como entidade econômica única. A DFC elimina recebimentos e pagamentos intragrupo; aquisição e alienação de controladas são apresentadas conforme CPC 03, líquidas do caixa adquirido ou alienado, com divulgação pertinente.

Demonstração	Ajuste de consolidação relevante
Balanço	Eliminar investimento, PL e saldos intragrupo; apresentar goodwill e PNC.
DRE	Eliminar receitas/despesas internas e atribuir resultado.
DRA	Atribuir ORA e controlar reciclagens.
DMPL	Separar proprietários da controladora e PNC.
DFC	Eliminar fluxos internos e classificar aquisições/alienações.
Notas	Julgamentos de controle, restrições, PNC material e riscos.

19.1. CPC 45 / IFRS 12

Divulgações devem permitir compreender composição do grupo, julgamentos significativos, interesses de PNC, restrições à transferência de recursos, entidades estruturadas e riscos. PNC material exige informação financeira resumida e reconciliações compatíveis com o consolidado.

20. IFRS 10 E COMPARAÇÃO SELETIVA COM US GAAP

Tema	CPC/IFRS	US GAAP — ASC 810
Base do modelo	Controle com poder, retornos e ligação.	Voting interest model e variable interest entity model.
Entidade estruturada	Mesmo modelo de controle do IFRS 10.	VIE: primary beneficiary por poder e exposição.
Potenciais direitos de voto	Considerados quando substantivos.	Tratamento conforme modelos e guidance próprios.
Controle de facto	Pode existir com minoria e dispersão.	Voting interest model tem critérios próprios.
PNC	Patrimônio líquido, com atribuição de perdas.	Noncontrolling interest no equity, com guidance similar em vários pontos.
Mudança sem perda	Transação patrimonial.	Transação patrimonial.

Tema	CPC/IFRS	US GAAP — ASC 810
Perda de controle	Remensuração da participação remanescente.	Modelo próprio do ASC 810.

Diretriz comparativa

A diferença central não é a planilha de eliminação, mas o modelo que decide quem entra no perímetro. Estrutura que não consolida no IFRS 10 pode consolidar como VIE no ASC 810, e vice-versa.

21. REFORMA TRIBUTÁRIA E ARQUITETURA DO GRUPO

IBS e CBS não alteram o princípio de controle, mas modificam o desenho operacional que o consolidado precisa explicar. Créditos, estabelecimentos, contratos, centros de serviço, repasses, caixa e sistemas passam a atravessar entidades distintas. A reforma pode tornar visíveis margens intragrupo artificiais e estruturas que consomem capital de giro sem gerar valor econômico.

Frente	Risco no grupo	Controle consolidado
Créditos IBS/CBS	Crédito em entidade diferente do caixa que o financiou.	Mapa por CNPJ, operação e prazo.
Serviços compartilhados	Preço e documentação incoerentes.	Contrato, critério de rateio e eliminação.
Estoque intragrupo	Margem e crédito em etapas distintas.	Rastreio item a item e lucro interno.
Contratos	Repasses desigual entre empresas.	Forecast consolidado e por entidade.
Capital de giro	Pressão escondida na soma do grupo.	DFC e funding intercompany.
Reorganização	Mudança de perímetro e PPA.	Memorando de controle antes/depois.

21.1. REFORMA DE NEGÓCIOS

A gestão precisa enxergar simultaneamente o grupo consolidado e cada contribuinte. Decisão eficiente para o consolidado pode concentrar crédito ou obrigação em entidade sem liquidez; decisão fiscal local pode destruir margem do grupo. O reporting deve unir consolidação contábil, dados fiscais e fluxo de caixa por CNPJ.

22. CASO AURORA — FECHAMENTO CONSOLIDADO

Etapa	Ajuste	Valor
Perímetro	Confirmar controle da Leste.	75% / PNC 25%
Intercompany	Eliminar contas a receber/pagar.	2.000.000

Etapa	Ajuste	Valor
Estoque	Eliminar lucro não realizado.	400.000
Tributo diferido	Reconhecer sobre o lucro eliminado, se recuperável.	136.000
Resultado ajustado	Lucro da Leste menos lucro interno.	2.800.000
Atribuição controladora	75% do lucro ajustado.	2.100.000
Atribuição PNC	25% do lucro ajustado.	700.000

22.1. SEQUÊNCIA DE EXECUÇÃO

- Fechar e certificar balancetes individuais.
- Validar perímetro e eventos de aquisição/alienação.
- Uniformizar políticas, datas e moedas.
- Conciliar 100% dos saldos e fluxos intragrupo.
- Atualizar PPA, goodwill e tributos diferidos.
- Eliminar investimento e patrimônio líquido.
- Eliminar receitas, despesas e lucros internos.
- Calcular e atribuir resultado e ORA à PNC.
- Preparar balanço, DRE, DRA, DMPL, DFC e notas.
- Executar revisão analítica e trilha de auditoria.

22.2. CONCLUSÃO DO CASO

O consolidado da Aurora não é a soma de 75% da controlada. A Leste entra linha a linha por 100%; saldos e transações intragrupo são eliminados integralmente; ao final, patrimônio, resultado e ORA são atribuídos entre controladora e PNC. A disciplina do processo determina a confiabilidade do reporting.

23. GOVERNANÇA E MATRIZ DE CONTROLES

Risco	Controle	Responsável
Entidade fora do perímetro	Memorando anual de controle.	Contabilidade/jurídico.
Pacote inconsistente	Manual e validação automática.	Consolidação/TI.
Intercompany divergente	Confirmação e aging bilateral.	Controladoria.
Lucro interno omitido	Mapa por estoque e ativo.	Contabilidade/fiscal.
PPA desatualizado	Roll-forward por ativo e tributo.	Valuation/contabilidade.
PNC incorreta	Ponte por controlada e componente.	Consolidação.
Reforma fragmentada	Painel IBS/CBS e caixa por CNPJ.	Fiscal/tesouraria.

- Atualizar organograma societário e contratual.
- Documentar poder, retornos e ligação.

- Definir calendário e pacote de reporte.
- Uniformizar políticas e plano de contas.
- Conciliar saldos, transações e fluxos intragrupo.
- Manter PPA, goodwill e tributos por controlada.
- Controlar lucros internos até realização externa.
- Atribuir resultado e ORA à PNC.
- Monitorar mudanças sem e com perda de controle.
- Integrar Reforma Tributária ao fechamento consolidado.

24. CONCLUSÃO DECISÓRIA

No Grupo Aurora, os saldos intragrupo devem ser eliminados integralmente e o estoque consolidado reduzido pelo lucro interno de R\$ 400.000. Após os ajustes, o resultado da controlada será atribuído em 75% à controladora e 25% à participação de não controladores.

Síntese final

Consolidar não significa somar balanços. O procedimento exige definir controle pela substância dos direitos, uniformizar políticas e datas, eliminar integralmente saldos e transações intragrupo e atribuir patrimônio e resultado entre controladora e não controladores, ainda que a participação destes apresente saldo deficitário.

25. REFERÊNCIAS NORMATIVAS E TÉCNICAS

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 36 (R3) / NBC TG 36 — Demonstrações Consolidadas; IASB. IFRS 10.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 15 / NBC TG 15 — Combinação de Negócios; IASB. IFRS 3.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 45 / NBC TG 45 — Divulgação de Participações em Outras Entidades; IASB. IFRS 12.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 35 / NBC TG 35 — Demonstrações Separadas; IASB. IAS 27.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 02, CPC 03, CPC 18, CPC 19 e CPC 32; IAS 21, IAS 7, IAS 28, IFRS 11 e IAS 12.
- BRASIL. Lei nº 6.404/1976, especialmente arts. 249 e 250.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. ASC 810 — Consolidation.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132/2023 e Lei Complementar nº 214/2025 — IBS, CBS e transição.

Marcelo Carpen Schultz

Contador • Advogado

CRC/PR 064.704 • OAB/PR 108.740

Versão — julho/2026

SCHULTZ CONTABILIDADE CORPORATIVA

Contabilidade corporativa, tributação estratégica e estrutura empresarial
para empresas que precisam crescer com organização.