

PARTICIPANTES

- **MARCELO FERNANDEZ TRINDADE - PRESIDENTE**
- **PEDRO OLIVA MARCILIO DE SOUSA - DIRETOR**
- **SERGIO EDUARDO WEGUELIN VIEIRA - DIRETOR**
- **WLADIMIR CASTELO BRANCO CASTRO - DIRETOR**

RETIFICAÇÃO DE VOTO - INSTITUTO NACIONAL DE AUDITORES – PAS RJ 2004-1278

Reg. nº 4477/04

Relator: DSW

O Relator recordou que o presente processo foi julgado, em 19.01.06, tendo o Colegiado, por unanimidade, deliberado absolver o acusado Carlos Frederico Kirsinger das acusações que lhe eram imputadas e aplicar penalidade administrativa ao Instituto Nacional de Auditores e ao Sr. Antonio Fernandes Lopes em decorrência de irregularidades verificadas em auditorias realizadas pelo Instituto.

Entretanto, o Relator constatou um erro material no item 74, subitem ii de seu voto, referente à pena de "suspensão de 1 (um) ano do registro de auditor independente pessoa física de Antonio Fernando Lopes". Trata-se, a toda evidência, de erro material, pois o acusado, sendo cadastrado na CVM como um dos responsáveis técnicos do Instituto Nacional de Auditores, sequer poderia ser registrado como auditor independente pessoa física (art. 11 da Instrução CVM nº 308/99).

Dessa forma, o Relator retificou o voto proferido no julgamento do dia 19.01.06, apenas no que concerne à penalidade aplicada ao Sr. Antonio Fernandes Lopes, consignando, portanto, que seu voto é no sentido de aplicar-lhe, com fulcro no art. 11, inciso V, da Lei 6.385/76, a penalidade de suspensão, por um ano, da autorização para o exercício da atividade de responsável técnico em auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários. O Relator reiterou, ainda, todos os fundamentos por ele apresentados no voto proferido em 19.01.06.

O Colegiado acompanhou, na íntegra, o voto apresentado pelo Relator.

SESSÃO DE JULGAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

SANCIONADOR CVM Nº RJ2004/1278

Acusados: Antonio Fernandes Lopes

Carlos Frederico Kirsinger

Instituto Nacional de Auditores

Ementa: - Descumprimento dos arts. 24 e 25, inciso II, da Instrução CVM nº 308/99 e não observância de normas legais e regulamentares que disciplinam a atuação dos auditores independentes no Mercado de Valores Mobiliários, conforme determinado no inciso I, do art. 35, da Instrução CVM nº 308/99.

- Emissão de parecer sem ressalva, contrariando o disposto no item 38, da NBCT-11-IT-05, do Conselho Federal de Contabilidade.

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos, o Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, com base na prova dos autos e na legislação aplicável, com fundamento no disposto nos incisos II e V, do artigo 11, da Lei nº 6.385/76, decidiu, por unanimidade de votos:

1. aplicar ao Instituto Nacional de Auditores a pena de multa de R\$ 75.000,00, pela multiplicidade de condutas violadoras das normas aplicáveis;
2. aplicar ao acusado Antonio Fernandes Lopes a pena de suspensão por um ano do registro de auditor independente pessoa física, pelas mesmas razões; e
3. absolver o acusado Carlos Frederico Kirsinger, por entender que ele não poderia responder pessoalmente na esfera administrativa por falhas na auditoria, uma vez que não atuou no caso como responsável técnico do Instituto.

Os acusados punidos terão um prazo de 30 dias, a contar do recebimento de comunicação da CVM, para interpor recurso, com efeito suspensivo, ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional -CRSFN, nos termos do parágrafo único do artigo 14 da Resolução CMN nº 454/77, prazo esse, ao qual, de acordo com a orientação fixada pelo CRSFN, poderá ser aplicado o disposto no art. 191 do Código de Processo Civil, que concede prazo em dobro para recorrer quando litisconsórcios tiverem diferentes procuradores.

A CVM oferecerá recurso de ofício ao Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional no tocante às absolvições proferidas.

Ausentes os acusados, que não constituíram advogado.

Presente à sessão de julgamento o procurador-federal Arnaldo Almeida de Amorim, representante da Procuradoria Federal Especializada da CVM.

Participaram do julgamento os diretores Sergio Weguelin, relator, Pedro Oliva Marcilio de Sousa, Wladimir Castelo Branco Castro e o presidente da CVM, Marcelo Fernandez Trindade, que presidiu a sessão.

Rio de Janeiro, 19 de janeiro de 2006.

Sergio Weguelin

Diretor-Relator

Marcelo Fernandez Trindade

Presidente da Sessão de Julgamento

RELATÓRIO

01. Trata-se de termo de acusação, datado de 27.02.2004, formulado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria ("SNC") (fls. 315 a 335), em face de Instituto Nacional de Auditores, Antonio Fernandes Lopes e Carlos Frederico Kirsinger.

02. O presente processo originou-se do encaminhamento, pela Gerência de Relações com Empresas 1 (" GEA-1"), de cópia do OFÍCIO/CVM/SEP/GEA-1/01/01 (fls. 80 e 81) para a Gerência de Normas de Auditoria ("GNA"). Tal ofício havia sido enviado à companhia aberta Siderúrgica J. L. Aliperti S/A ("Companhia"), exigindo esclarecimentos referentes a alguns pontos constantes das demonstrações financeiras relativas aos exercícios sociais encerrados em 31.12.1999 e 31.12.2000 (fls. 01 a 49), quanto a aspectos contábeis e à forma como determinadas informações tinham sido divulgadas. Os esclarecimentos solicitados podem ser assim resumidos:

- i. ausência de contabilização da provisão de longo prazo dos tributos incidentes sobre a reserva de reavaliação da Companhia (própria e reflexa), bem como a ausência de segregação dos tributos de Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSSL") na nota explicativa apresentada;

- ii. ausência de nota explicativa com o propósito de evidenciar a rubrica consignada no ativo circulante, denominada "Subvenção para Investimento em Controlada";
- iii. ausência de nota explicativa com o propósito de evidenciar a rubrica consignada no passivo circulante "Provisões e Indenizações Trabalhistas";
- iv. ausência de evidenciação em nota explicativa sobre a rubrica "Tributos e Contribuições – Parcelamento" contabilizada no passivo exigível de longo prazo;
- v. ausência de contabilização da provisão para IRPJ e da provisão para CSSL;
- vi. divulgação incorreta na nota explicativa do Ativo Imobilizado, informando que os ativos classificados estavam avaliados pelo custo corrigido, não obstante o fato do referido procedimento ter sido vedado pela Lei n° 9.249/95;
- vii. insuficiência de informações na nota explicativa sobre "Financiamentos", conforme artigo 176 da Lei 6.404/76, em virtude da não divulgação das taxas de juros, datas de vencimento, garantias, moeda e forma de atualização das obrigações de acordo com os contratos celebrados; e
- viii. inobservância das determinações contidas na Instrução CVM n° 235/95, no tocante à insuficiência de informações sobre os instrumentos financeiros utilizados pela Companhia.

03. Os trabalhos de auditoria efetuados na Companhia foram realizados pelo Instituto Nacional de Auditores, Auditor Independente - Pessoa Jurídica, que emitiu pareceres sem ressalvas (fls. 25 e 49) para os exercícios sociais mencionados, não obstante a presença dos elementos levantados pela GEA-1, o que ensejou a abertura do procedimento de análise de sua atuação.

Dos Fatos

04. O primeiro passo adotado pela GNA para proceder à análise da atuação dos acusados, face os trabalhos de auditoria independente elaborados na Companhia, foi o encaminhamento do OFÍCIO/CVM/SNC/GNA/656/01, datado de 14.12.2001 (fls. 201 e 202), solicitando os devidos esclarecimentos pelo fato dos pareceres de auditoria terem sido emitidos sem ressalvas, não obstante as potenciais irregularidades cometidas pela Companhia aberta na divulgação de suas demonstrações financeiras.

05. Em 26.02.2002, o Instituto Nacional de Auditores encaminhou correspondência (fls. 205 a 207) em resposta ao mencionado ofício, prestando os devidos esclarecimentos, de acordo com os pontos relacionados pela GEA-1 que estavam em desacordo com as normas societárias vigentes (vide item 02), conforme segue:

- i. "As Reservas de Reavaliação mencionadas na Nota Explicativa N° 10, referem-se a reavaliação de terrenos e propriedades rurais pertencentes à Siderúrgica J. L. Aliperti S/A, no montante de R\$ 11.682 (mil), e o reflexo da reavaliação de terrenos e propriedades rurais no montante de R\$ 8.207 (mil) em suas controladas";
- ii. "No que se refere à rubrica "Subvenção para Investimento em Controlada", os valores ali demonstrados referem-se a adiantamentos para futuro aumento de capital, efetuados pela Siderúrgica J. L. Aliperti S/A a suas Controladas, a ser proposto, discutido e eventualmente aprovado em AGE/AGO";
- iii. "Já quanto à rubrica do passivo circulante "Provisões e Indenizações Trabalhistas", o valor ali consignado está fundamentado com base em resposta de circularização por nós efetuada aos advogados da Companhia, levando-se em conta a possibilidade de eventuais ganhos ou perdas. Para os exercícios de 1999 e 2000, os valores ali identificados foram considerados suficientes por Nós e pela Administração da Companhia para cobrir tais contingências";
- iv. "A rubrica "Tributos e Contribuições – Parcelamentos" reflete o valor acordado de parcelamento de COFINS, junto à Secretaria da Receita Federal";
- v. "Nas Demonstrações de Resultado dos exercícios findos em 1999 e 2000, não constam as provisões para Contribuição Social sobre o Lucro e para Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dado a existência de base de cálculo negativa e de prejuízo fiscal, respectivamente nos montantes de R\$ 27.182 (mil) e R\$ 18.133 (mil), valores estes a serem corrigidos pela SELIC mês a mês, cuja realização depende dos resultados futuros da Companhia";
- vi. "No que se refere ao enunciado da Nota Explicativa N° 7 – Imobilizado, será dado nova redação para esta

nota nas próximas Demonstrações Financeiras e respectivas divulgações, apesar do anteriormente divulgado na Nota Explicativa N° 3 alínea D";

- vii. "Quanto à Nota Explicativa N° 8 – Financiamentos, não foram divulgados os detalhes observados, uma vez que ali estão alocados valores de financiamentos junto ao BNDES, que se encontram até os dias de hoje "sub judice". A Companhia tem atualizado estes valores através da variação da TR, com o qual temos concordado, como forma de manter a sua consistência e assim não vir a prejudicar quaisquer acionista minoritário, quando da eventual decisão da justiça"; e
- viii. "Já no que se refere à Nota Explicativa N° 12 Instrução – CVM 235, as aplicações financeiras ali identificadas se referem a aplicações onde as suas variações e atualizações ao valor de mercado, acham-se reconhecidas no Balanço da Companhia. Para um melhor esclarecimento ao que se referem tais aplicações, relacionamos as mesmas como segue:

Instituição	Tipo de Aplicação	Quantidade de Quotas	Valor das Quotas
J. P. Morgan	FAQ/FIF	64.640,0600183	121,4961959

Instituição	Tipo de Aplicação	Valor Aplicado	Valor Atualizado
Banco Rural	CDB	600.000,00	632.305,83
Banco Rural	CDB	2.475.473,11	2.504.755,27
Diversas	Mercado de Ações	1.520.205,42	1.520.205,42"

6. Os esclarecimentos prestados pelos auditores independentes foram similares aos esclarecimentos prestados pelo Diretor de Relações com Investidores ("DRI") da Companhia, conforme carta-resposta (fls. 82 a 84) ao OFÍCIO/CVM/SEP/GEA-1/N° 01/01.
7. A GNA detectou ainda um ponto que não havia sido questionado pela GEA-1 em seu ofício, visto que nas demonstrações financeiras encerradas em 31.12.2000, especificamente na demonstração do resultado do exercício ("DRE"), a Companhia apresentou na linha de "resultado não operacional" um prejuízo no montante de R\$ 4.329 mil (fl. 31). Para fins de comparação, a Companhia encerrou o referido exercício social com um lucro declarado de R\$ 2.132 mil (fl. 31). Todavia, a Companhia não evidenciou o fato em nota explicativa, bem como os acusados não ressaltaram, em seu parecer, a omissão das demonstrações financeiras quanto à explicação de uma informação relevante, havendo indícios de violação ao disposto no item 38 da NBC T 11 – IT – 05¹, aprovada pela Resolução CFC 830/98.
8. Conseqüentemente, a GNA encaminhou ao Instituto Nacional de Auditores o OFÍCIO/CVM/SNC/GNA/486/02, datado de 05.07.2002 (fl. 208), solicitando os esclarecimentos quanto ao prejuízo não operacional não evidenciado em nota explicativa e, também, não ressaltado no parecer de auditoria (fl. 49).
9. Em resposta ao OFÍCIO/CVM/SNC/GNA/486/02, o Instituto Nacional de Auditores encaminhou correspondência, protocolizada nesta CVM em 20.08.2002 (fl. 209), comunicando que na 1ª Informação Trimestral ("ITR") do ano de 2000 a Companhia informou que o prejuízo não operacional de R\$ 4.329 mil ocorreu em virtude de operação de venda de equipamentos antigos à Açominas, arrendatária dos ativos industriais da Companhia, e que tais equipamentos constavam do contrato de arrendamento assinado pelas diretorias da Açominas (arrendatária) e da Companhia (arrendadora).
10. Através de consulta à 1ª ITR/2000 da Companhia no Sistema para Análises Financeiras e Informações Anuais ("SAF/IAN"), verifica-se que a Companhia disponibilizou, no quadro referente aos "Comentários do Desempenho no Trimestre", a informação, transcrita abaixo, sobre a venda de equipamentos à Açominas.

"No 1º trimestre de 2000, a Companhia obteve um resultado negativo de R\$ 936 mil, em virtude do prejuízo verificado na venda de parte de seu imobilizado à Açominas no 1º mês do exercício. Tal venda refere-se a equipamentos muito antigos e constam do contrato de arrendamento assinado pelas duas diretorias."

11. Retornando à análise, efetuada pela GEA-1, das demonstrações financeiras da Companhia, não foram considerados suficientes os esclarecimentos prestados pela requerida face ao OFÍCIO/CVM/SEP/GEA-1/01/01 (fls. 82 a 84), razão pela qual se demandou uma inspeção na Companhia, conforme SOI 01/2002 (fls. 99 a 101). Com base nos pontos abordados pela GEA-1, foi realizada a inspeção que deu origem ao relatório

12. Baseada nas informações contidas no relatório da inspeção, a Gerência de Relações com Empresas 2 (" GEA-2"), tendo assumido o caso, procedeu à análise das informações coligidas e produziu o MEMO/GEA-2/116/2002 (fls. 164 a 167).

13. Além dos pontos que haviam sido questionados no OFÍCIO/CVM/SEP/GEA-1/01/01 (fls. 80/81), a GEA-2 ressaltou, em seu memo, a falta de divulgação e a dúvida suscitada sobre o procedimento contábil utilizado pela Companhia no tocante à contabilização das receitas auferidas decorrentes da operação de arrendamento de parte de suas instalações à Açominas.

14. A GEA-2 opinou pelo refazimento e republicação das DFPs referentes aos exercícios sociais de 1999, 2000 e 2001, bem como de todas as ITRs apresentadas a partir de 31.12.1999, em razão das falhas cometidas pela Companhia e o decorrente prejuízo informacional ao mercado. Opinião esta que foi validada pela SNC, através da expedição do MEMO/SNC/GNC/070/02 (fl. 168).

15. A GNA elaborou solicitação de inspeção à sede do Instituto Nacional de Auditores, conforme SOI 03/02 (fls. 211 a 214), a fim de verificar os papéis de trabalho e demais documentos relacionados às auditorias realizadas para as demonstrações financeiras encerradas nas datas-base de 31.12.1999, 31.12.2000 e 31.12.2001.

16. A referida inspeção produziu o relatório de inspeção CVM/SFI/GFE-4/06/2003 (fls. 215 a 233), que apontou algumas irregularidades que serão comentadas nos próximos parágrafos.

17. Não foi localizado o contrato original firmado entre o Instituto Nacional de Auditores, na qualidade de auditores independentes, e a Companhia, na qualidade de companhia auditada. Também não foram localizados documentos que comprovassem os critérios utilizados para fixação dos honorários. Foram apresentadas apenas três correspondências enviadas pelo Instituto Nacional de Auditores (fls. 235 a 237) informando dos honorários que seriam cobrados pelos serviços de auditoria independente prestados para a Companhia e para suas controladas, Eldorado Comércio de Ferro e Aço Ltda., S/A Agro Industrial Eldorado e RMCA – Incorporação e Planejamento Ltda. Segundo a SNC, isso implicaria o descumprimento dos itens 1.4.1, 1.4.2 e 1.4.3 da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97.

18. O sócio diretor do Instituto Nacional de Auditores, Antonio Fernandes Lopes, declarou ao inspetor (fl. 217) que em virtude da Companhia ser cliente desde aproximadamente 1991, a elaboração do contrato original e seus aditivos não obedeceram às determinações da NBC P 1 por terem sido celebrados antes da vigência da Resolução CFC 821/97.

19. Em relação aos exames dos papéis de trabalho, o inspetor foi informado pelo acusado Antonio Fernandes Lopes que os papéis de trabalho referentes à auditoria data-base 31.12.2000 tinham sido extraviados por motivo de caso fortuito (o veículo em que tais papéis se encontravam havia sido roubado), razão pela qual os trabalhos de auditoria efetuados para o exercício social de 2000 não puderam ser examinados pelo inspetor.

20. No tocante ao exercício social encerrado em 31.12.1999, o relatório de inspeção informa, com base na análise dos respectivos papéis de trabalho (fls. 240 a 255), que não foram documentados o planejamento geral de auditoria e os respectivos programas de trabalho para as áreas examinadas, o que ensejaria descumprimento do item 11.2.1.4 da NBC T 11⁵, aprovada pela Resolução CFC 820/97.

21. O acusado Antonio Fernandes Lopes alegou que os papéis de trabalho relativos ao planejamento geral e os programas de trabalho estavam na pasta permanente da Companhia que também estava no veículo roubado.

22. Com base no relatório da inspeção (fl. 219) e no papel de trabalho referente ao exame da rubrica "Subvenção para Investimento em Controlada" (fl. 240), com saldo de R\$ 4.274 mil, em 31.12.1999, verificou-se que os procedimentos de auditoria aplicados não contemplaram o exame da movimentação e da documentação da remessa dos numerários. Portanto, por se tratar de transações (operações de mútuo) com partes relacionadas e considerando que a Companhia deveria reclassificar essas operações para o ativo realizável a longo prazo, conforme conclusão da GEA-2 exarada no MEMO/GEA-2/116/2002 (fls. 164 a 167), os auditores podem não ter atendido ao disposto no item 11.2.12.2 da NBC T 11⁶, aprovada pela Resolução CFC 820/97.

23. O relatório de inspeção menciona (fl. 220) que o auditor assinalou em seus papéis de trabalho prejuízo não operacional de R\$ 4.564 mil, posteriormente ajustado para R\$ 4.329 mil, decorrente da venda de parte das instalações industriais e edifícios à Açominas, ocorrida em 28.01.2000, subseqüentemente à data base das demonstrações financeiras (fls 254 e 255). A Companhia não comentou o evento em nota explicativa. Apesar disso, o auditor não incluiu ressalva em seu parecer, conforme enfatizado nos itens 7 a 10 deste relatório.

24. Considerando que o aludido evento subsequente ocorreu em 28.01.2000, pode-se inferir que os auditores independentes descumpriram também o disposto no item 11.2.13.2 da NBC T 11⁷, aprovada pela Resolução CFC 820/97, pois o referido evento não foi evidenciado em nota explicativa às demonstrações financeiras encerradas em 31.12.1999 e publicadas em 20.04.2000 (conforme IAN – 31.12.1999) e o parecer de auditoria datado de 11.04.2000 (fl. 25) não conteve comentários a esse respeito.

25. Outro ponto relatado pelo inspetor refere-se ao contrato de arrendamento de parte das instalações da Companhia à Açominas. O papel de trabalho apresentado (fl. 251) reporta-se a uma planilha em que consta o valor de R\$ 4.945 mil, contabilizado como "contas a receber" em contrapartida a "Resultado de Exercícios Futuros", como pendente de recebimento pela Companhia (arrendadora), bem como, a informação de que R\$ 1.610 mil foram efetivamente recebidos. Ocorre que não teriam sido descritos os procedimentos de auditoria aplicados para verificação da integridade das informações prestadas, nem dos elementos que fundamentaram o julgamento do auditor, descumprindo o disposto no item 11.2.7.2 da NBC T 11⁸, aprovada pela Resolução CFC 820/97.

26. O inspetor fez ainda comentário (fl. 219 e 220), relacionado à ausência de nota explicativa nas demonstrações financeiras da Companhia encerradas em 31.12.1999, quanto às transações efetuadas pela referida Companhia e a Açominas, à luz do contrato de arrendamento mencionado anteriormente. De acordo com o inspetor, considerando-se a relevância dos valores contabilizados e a falta de evidenciação em nota explicativa, o Instituto Nacional de Auditores teria incorrido em descumprimento do item 38 da NBC T 11 – IT – 05⁹, aprovada pela Resolução CFC 830/98, em razão da ausência de ressalva no parecer de auditoria (fl. 25).

27. Para as demonstrações financeiras encerradas em 31.12.2001, os papéis de trabalho apresentados pelo Instituto Nacional de Auditores (fls. 256 a 281), segundo os comentários inseridos no relatório de inspeção e a exemplo dos trabalhos efetuados para a DFP 1999, também demonstram desvios face às normas profissionais de auditoria independente.

28. No que diz respeito às "Participações em Controladas", o inspetor estendeu sua análise às demonstrações financeiras das companhias investidas, com destaque para S/A Agro Industrial Eldorado, cujo saldo contábil contabilizado no balanço patrimonial da Companhia era de R\$ 23.397 mil, representando 29,97% do patrimônio líquido, em 31.12.2001.

29. O relatório de inspeção informa que o acusado Antonio Fernandes Lopes foi questionado a respeito dos trabalhos de auditoria na S/A Agro Industrial Eldorado, principalmente no tocante aos procedimentos de auditoria aplicados para verificação da contagem física e valorização dos estoques. No entanto, conforme o relato do inspetor (fl. 223), o indiciado respondeu que "nada entende da atividade de agropecuária". Como observado no relatório de inspeção, tendo em vista que Antonio Fernandes Lopes foi o responsável pela emissão dos pareceres de auditoria, pode-se inferir que há indícios de descumprimento aos itens 1.1.2¹⁰, 1.1.3¹¹ e 1.1.4¹² da NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, aprovada pela Resolução CFC 821/97.

30. Ainda sobre a análise dos trabalhos efetuados na controlada S/A Agro Industrial Eldorado, no papel de trabalho apresentado (fl. 278), verifica-se que para a rubrica "Estoques", item que representava 22,01% do patrimônio líquido, em 31.12.2001, não foram aplicados os procedimentos de auditoria necessários para assegurar a confiabilidade da informação contábil prestada, conforme comentários contidos no aludido papel de trabalho (fl. 278), a seguir transcritos:

"Dado a natureza atípica de seus estoques, principalmente no que se refere à materialidade dos valores apresentados, onde historicamente o item "Culturas Diversas" é o item de maior representatividade dentro do grupo, não foi possível efetuar um Inventário Físico durante e/ou até o término do presente exercício (13/12/2001).

Entretanto, durante o exercício de 2001, efetuamos uma visita às fazendas de Minas Gerais, que dentro do grupo "Culturas Diversas" e no total geral da conta contém os valores mais representativos de Estoques, e constatamos a existência de hectares e hectares de plantações de diversos tipos de culturas (seringueiras, café, milho e soja) cuja comprovação por constatação visual confirmariam que as subdivisões constantes nos livros contábeis da Companhia efetivamente existem.

Alternativamente, durante a nossa visita às fazendas, efetuamos teste de procedimentos dos controles internos mantidos sobre a movimentação dos saldos financeiros (Ex.: Adições por aquisição de novas mudas, Baixas por colheita de safra, Gastos com manutenção da área cultivada, etc.) e concluímos que os procedimentos existentes são satisfatórios para assegurar a razoabilidade dos saldos aqui apresentados para 31 de dezembro de 2001.

A não realização de um Inventário Físico propriamente dito, deu-se pela impossibilidade de se contar de forma efetiva, o que seriam hectares e mais hectares de pés e/ou mudas de plantações diversas e se chegar a uma conclusão adequada sobre o seu resultado."

31. A não realização do inventário físico dos elementos estocados pode ter ensejado descumprimento ao item 11.2.6.7 da NBC T 11¹³, aprovada pela Resolução CFC 820/97, levando-se em consideração os comentários contidos no papel de trabalho dos auditores e a relevância do item na composição patrimonial da controlada S/A Agro Industrial Eldorado.

32. O inspetor comenta em seu relatório (fl. 224) que "considerando que a movimentação da conta de estoques influi diretamente na apuração do resultado da companhia, e que este é utilizado como base de cálculo para a equivalência patrimonial pela controladora Aliperti, os valores apresentados, tanto na controlada quanto na controladora, tornam-se questionáveis".

33. No exame dos papéis de trabalho elaborados pelo Instituto Nacional de Auditores para os trabalhos efetuados para as ITRs de 2001 e 2002 (fls. 282 a 314), o relatório de inspeção nos itens 9 a 15 (fls. 225 a 232) apresentou diversos comentários sobre a ausência da aplicação de procedimentos de auditoria necessários para atendimento das disposições contidas no Comunicado Técnico CT/IBRACON/02/90 – Revisão Especial das Informações Trimestrais das Companhias Abertas, aprovado pela Resolução CFC 678/90.

34. O inspetor também constatou que o Instituto Nacional de Auditores não obteve junto à Companhia a carta de responsabilidade dos administradores para nenhum dos períodos auditados, caracterizando descumprimento aos itens 11.2.14.1¹⁴ e 11.2.14.2¹⁵ da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC 820/97, bem como ao item 14, "m" do 1 Comunicado Técnico CT/IBRACON/02/90 – Revisão Especial das Informações Trimestrais das Companhias Abertas¹⁶, aprovado pela Resolução CFC 678/90.

35. Por fim, segundo o inspetor, o acusado Antonio Lopes Fernandes declarou verbalmente que em virtude do contrato de arrendamento do parque industrial à Açominas, a Companhia deixou de desenvolver suas atividades principais, tendo sido significativamente reduzidas suas operações e o quadro de funcionários, não se justificando dessa forma a análise dos controles internos, razão pela qual não vem sendo emitido o relatório circunstanciado. Tal fato pode corresponder à inobservância do inciso II do artigo 25 da Instrução CVM 308/99¹⁷.

Das Responsabilidades

36. Cabe esclarecer que figuram como acusados no presente processo o auditor independente pessoa jurídica Instituto Nacional de Auditores e os signatários dos pareceres de auditoria Antonio Fernandes Lopes e Carlos Frederico Kirsinger, observando-se que este último não é responsável técnico, mas, na qualidade de sócio e por ter assinado em conjunto os referidos pareceres, teria assumido as responsabilidades por tais atos.

37. Dito isto, diante dos fatos expostos, o termo de acusação aponta a infração pelos acusados do disposto nos artigos 20¹⁸ e 25, inciso II¹⁹ da Instrução 308/99, ressaltando que o descumprimento dos dispositivos citados enseja infração de natureza grave, nos termos do artigo 37 da referida Instrução²⁰.

38. Além disso, o termo de acusação conclui que os acusados não observaram as normas legais e regulamentares que disciplinam a atuação dos auditores independentes no Mercado de Valores Mobiliários, conforme determinado no inciso I do artigo 35 da Instrução 308/99²¹, sujeitando-se, por conseguinte, às penalidades previstas no caput deste mesmo artigo.

Das Defesas

39. Em 26.07.04, foram intimados para apresentação de razões de defesas os indiciados Instituto Nacional de Auditores e Antonio Fernandes Lopes e, em 27.07.04, Carlos Frederico Kirsinger, que apresentaram suas defesas tempestivamente, em 24.08.04.

40. Ressalte-se que, apesar de terem sido apresentadas defesas individuais para cada um dos acusados no presente processo, o conteúdo delas é precisamente o mesmo, razão pela qual se passa a analisá-las em conjunto.

41. Quanto à imputação feita nos itens 07 a 11 deste relatório. O parecer de auditoria relativo ao exercício encerrado em 31.12.2000 foi emitido sem a devida ressalva quanto à falta de nota explicativa referente ao prejuízo apresentado na linha "resultado não operacional" das demonstrações - foi alegado que os casos em

que as companhias são obrigadas a incluir notas explicativas em suas demonstrações estão listados no § 5º²² do artigo 176 e no § 1º²³ do artigo 177, da Lei 6.404/76:

"(...) a Lei das Sociedades Anônimas estabeleceu CASOS EXPRESSOS os quais deverão ser mencionados em Notas Explicativas. O prejuízo fiscal incorrido por uma empresa NÃO ESTÁ EXPRESSO na Lei que rege os direitos e obrigações das sociedades por ações." (fl. 356)

42. Argumentam ainda os acusados que a própria CVM não consideraria "prejuízo fiscal" como hipótese a ser indicada em nota explicativa, pois teria emitido uma lista, complementando a Lei 6.404/76, de assuntos que seriam recomendáveis que constassem de notas explicativas às demonstrações financeiras, sendo que o "prejuízo fiscal" não se encontraria também nesta lista.
43. Em segundo lugar, os acusados confessaram que o contrato celebrado entre o Instituto Nacional de Auditores e a Companhia, em 1991, não foi localizado, mas que este fato seria irrelevante, pois não se poderia exigir que determinado documento fosse mantido arquivado por mais de dez anos "à espera de uma fiscalização" (fl. 360).
44. Os indiciados justificam ainda suas condutas pelo fato de a norma supostamente violada - itens 1.4.1²⁴, 1.4.2²⁵ e 1.4.3²⁶ da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97 - ter entrado em vigor em data posterior à celebração do contrato original, não sendo portanto aplicável àquele negócio jurídico.
45. Os indiciados contestam a acusação de que não foram documentados o planejamento geral de auditoria e os respectivos programas para as áreas examinadas, referentes ao exercício social encerrado em 31.12.1999, pois, de acordo com o que já havia sido informado ao inspetor responsável pela inspeção ao Instituto Nacional de Auditores, todos estes documentos encontravam-se dentro do carro que foi roubado, tendo, portanto, sido extraviados.
46. Os indiciados refutam a imputação de violação ao disposto no item 11.2.12.2 da NBC T 11²⁷, aprovada pela Resolução CFC 820/97, que trata dos procedimentos para exame de transações com partes relacionadas, pois, de acordo com eles, a movimentação e documentação da remessa dos numerários que envolviam partes relacionadas foram exaustivamente analisadas e, sendo assim, não houve qualquer indício de anormalidade.
47. Os indiciados também se defendem da imputação de violação ao item 11.2.13.2 da NBC T 11²⁸, aprovada pela Resolução CFC 820/97, que trata da falta de ressalva em parecer de auditoria quanto à não evidenciação em nota explicativa de evento subsequente relevante, em demonstrações financeiras. De acordo com eles, o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" não enumera como exemplo de evento subsequente relevante o prejuízo fiscal. Os defendentes ainda justificam suas condutas com base na Interpretação Técnica emanada pelo CFC, através da Resolução 839/99, e pelo fato de a Companhia ter informado acerca do prejuízo na 1ª ITR de 2000.
48. Quanto à violação ao disposto no item 11.2.7.2 da NBC T 11²⁹, aprovada pela Resolução CFC 820/97, pela não apresentação dos procedimentos de auditoria aplicados para verificação da integridade das informações prestadas, nem dos elementos que fundamentaram o julgamento dos auditores, quanto ao contrato de arrendamento de parte das instalações da Companhia à Açominas. Os acusados afirmam que foi feita uma análise exaustiva desse contrato, das transações decorrentes do mesmo, bem como de seus respectivos recebimentos. Informaram ainda que:
- "Com base na discricionariedade que lhes é peculiar, os auditores informaram em seus papéis de trabalho, com o grau suficiente para propiciar o entendimento acerca da origem dos valores transacionados e suas contraprestações."
49. Aos indiciados também foi imputada a infração ao item 38 da NBC IT 05³⁰, aprovada pela Resolução CFC 830/98, decorrente da emissão de parecer de auditoria sem a devida ressalva, relativo ao exercício encerrado em 31.12.1999. Tal ressalva seria cabível em razão da não evidenciação em nota explicativa das transações efetuadas pela Companhia e a Açominas, à luz do contrato de arrendamento previamente mencionado. Quanto a isso, os defendentes alegam que as informações constantes das demonstrações financeiras são suficientes para o entendimento das mesmas, não havendo a necessidade de notas explicativas.
50. A acusação de violação aos itens 1.1.2³¹, 1.1.3³² e 1.1.4³³ da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97, se justifica, a princípio, com base no relato do inspetor de que o acusado Antônio Fernandes Lopes teria dito que "nada entende da atividade agropecuária" ao ter sido indagado sobre os procedimentos de auditoria

aplicados à verificação da contagem física e valorização dos estoques da S/A Agro Industrial Eldorado. Quanto a isso, os defendentes contestam a acusação pelo fato de que "(...) não há prova sobre a alegação verbal acima mencionada. Não foi produzida prova testemunhal ou documental nem mesmo confissão por parte do Sr. Antônio Fernandes Lopes sobre a referida alegação".

51. Os acusados classificam ainda como errônea a dedução, constante do termo de acusação, de que não foi realizado o inventário físico dos elementos estocados na S/A Agro Industrial Eldorado, o que daria ensejo à infração do item 11.2.6.7 da NBC T 11³⁴, aprovada pela Resolução CFC 820/97. Segundo eles, "(...) a companhia possui controles analíticos alternativos confiáveis que asseguram a manutenção do sistema de controle interno em substituição aos testes de contagem física" e, além disso, teria havido uma redução das atividades da Companhia, bem como de seu estoque.

52. Os indiciados baseiam suas defesas quanto à imputação de não obtenção de carta de responsabilidade dos administradores da Companhia, na Interpretação Técnica NBC T 11 – IT 01. Além disso, alegam, em função da suposta infração aos itens 11.2.14.1³⁵ e 11.2.14.2³⁶ da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC 820/97, que a documentação fornecida pela Companhia para a execução dos trabalhos de auditoria teria sido suficiente para a confirmação da responsabilidade da administração por seus atos de gestão e, ainda, que o estatuto social da Companhia prevê a responsabilidade dos administradores na condução dos negócios da Companhia.

53. Por fim, os acusados defenderam-se da imputação de violação ao disposto no inciso II do artigo 25 da Instrução CVM 308/99³⁷, alegando que não foi constatada nenhuma deficiência ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da Companhia. Tal ausência de irregularidades confirmar-se-ia pela redução das operações objeto das atividades da Companhia, o que, de acordo com os defendentes, justifica a não elaboração e encaminhamento à administração de relatório circunstanciado.

É o relatório.

VOTO

54. O presente processo versa sobre a atuação de auditores independentes que deixaram de ressaltar seus pareceres sobre as demonstrações financeiras da Companhia, referentes aos exercícios de 1999 e 2000, embora diversas irregularidades tenham constado dessas demonstrações.

55. Pesa sobre os indiciados a acusação de descumprimento das disposições constantes dos artigos 20³⁸ e 25, inciso II³⁹, da Instrução CVM 308/99, bem como a de não observância de normas legais e regulamentares que disciplinam a atuação dos auditores independentes no Mercado de Valores Mobiliários, conforme determinado no inciso I do artigo 35 da mesma Instrução⁴⁰.

Emissão de parecer sem ressalva – Ausência de Notas Explicativas

Evento Subseqüente

56. Foi imputada aos defendentes a violação ao disposto no item 38 da NBC T 11 – IT – 05⁴¹, aprovada pela Resolução CFC 830/98, por não terem feito ressalva em seu parecer, com data-base de 31.12.2000, com relação à falta de nota explicativa sobre o prejuízo apresentado na linha "resultado não operacional" (fl. 31). Os auditores defenderam-se alegando que a Lei 6.404/76, em seu artigo 176, § 5º⁴² e artigo 177⁴³, apresentam, de forma exaustiva, casos em que as companhias estão obrigadas a fazer constar notas explicativas em suas demonstrações e que o "prejuízo fiscal" não seria um desses.

57. A lista do § 5º do artigo 176, como se sabe, não é exaustiva, como se percebe não só do seu texto, mas também da prática das demais companhias abertas e da própria demonstração que deu causa ao termo de acusação, das quais constam notas explicativas que não constam das hipóteses previstas no citado dispositivo legal. Como exemplos tem-se a nota 1, das demonstrações encerradas em 31.12.1999, que trata do contexto operacional em que a Companhia está inserida, ou a nota 11, também das demonstrações do exercício de 1999, que expõe o valor do seguro pelo qual determinados ativos estão cobertos.

58. As notas explicativas têm o objetivo de complementar as informações do balanço patrimonial e das demais demonstrações financeiras, para que se possa compreender a situação econômico financeira da companhia. Com relação à Companhia, a ausência da nota explicativa com o evento subseqüente (prejuízo operacional) não permitia o pleno entendimento das demonstrações financeiras e da situação da Companhia ao tempo da divulgação delas.

59. Pelos motivos acima, entendo que os indiciados descumpriram o disposto no item 11.2.13.2 da NBC T 1144, aprovada pela Resolução CFC 820/97 ao não ressaltarem, no parecer às demonstrações financeiras da Companhia encerradas em 31.12.99, a ausência de nota explicativa sobre o prejuízo operacional da Companhia ocorrido após o período das demonstrações, mas antes da emissão do parecer.

60. Quanto ao argumento de defesa de que o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" não enumera como exemplo de evento subsequente relevante o "prejuízo fiscal", além dos argumentos tecidos no início dessa discussão, deve-se notar que o "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" ainda não tem conteúdo normativo e a nota explicativa não deveria referir-se ao prejuízo fiscal decorrente da operação mas, principalmente, sobre o prejuízo não operacional dela decorrente.

Operações Relevantes

61. Com relação ao contrato de arrendamento de parte das instalações da Companhia à Açominas, não consta nota explicativa que evidencie as transações efetuadas entre as duas sociedades nas demonstrações financeiras referentes ao exercício encerrado em 31.12.1999. Os acusados defenderam-se afirmando que o constante das demonstrações é suficiente para o entendimento dessas transações. No entanto, devido à relevância dos valores em questão e os impactos das transações, deveria constar das demonstrações financeiras nota explicativa sobre elas. Entendo, conseqüentemente, que, mais uma vez, os indiciados violaram as normas técnicas aplicáveis. Dessa vez, foi o disposto no item 38 da NBC T 11 – IT – 05⁴⁶, aprovada pela Resolução CFC 830/98.

Inexistência de contrato de Prestação de Serviços de Auditoria e de documentos comprobatórios dos critérios utilizados para fixação de honorários

62. No que se refere à ausência de contrato de prestação de serviço, ainda que se considerem as correspondências apresentadas como contratos, é de se notar que elas contêm irregularidades, vez que duas delas sequer estão assinadas pelo proponente e não há comprovante de recebimento de nenhuma delas pela companhia. Além disso, das correspondências não consta descrição dos serviços a serem realizados, não consta que o trabalho será efetuado segundo as normas de Auditoria Independente, tampouco as correspondências estipulam os relatórios a serem emitidos ou o prazo estimado para a realização dos serviços. Resta, portanto, configurada a infração ao item 1.4.2, da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97⁵⁰.

63. Além disso, em face da insuficiência dos documentos apresentados, resta claro que o Instituto descumpriu o dever de estabelecer e documentar seus honorários mediante a avaliação dos serviços, sem consideração portanto dos fatores exigidos pela legislação (relevância, vulto, complexidade do serviço, custo do serviço a executar, estimativa do número de horas, peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente, qualificação técnica dos profissionais envolvidos, lugar em que os serviços serão prestados), configurando portanto infração ao item 1.4.1, da da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97⁵¹.

64. De notar que o descumprimento dos itens 1.4.1, 1.4.2 implica a violação ao Código de Ética do Contabilista, conforme estabelece o item 1.4.3⁵² da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97.

65. Um dos argumentos de defesa apresentado pelos indiciados foi a prestação continuada de serviços de auditoria, sem tais documentos, por prazo superior a 10 anos. Esse argumento não exime a responsabilidade do indiciado, embora indique o cometimento de mais infrações do que as que lhe foram imputadas no termo de acusação, muitas das quais estariam prescritas (cada demonstração financeira auditada sem o contrato corresponde a uma violação da norma).

66. Os indiciados também alegam que a norma violada entrou em vigor após a celebração do contrato original, razão pela qual não seria aplicável ao caso. No entanto, a norma que precedia aquela aprovada em 1997 pela Resolução CFC 821 era a Resolução CFC 701/91, que já tratava do tema sobre fixação de honorários, inclusive com a mesma redação da norma em vigor atualmente, exceto pela imputação de infração ao Código de Ética Profissional. Portanto restam configuradas as infrações.

Inexistência de planejamento geral de auditoria

67. Os acusados alegaram que a documentação do planejamento geral de auditoria e dos programas de trabalho para as áreas examinadas, referentes ao exercício encerrado em 31.12.1999, encontravam-se, juntamente com os papéis de trabalho do exercício encerrado em 31.12.2000, no carro que foi roubado, não se podendo acusá-los pela não elaboração de tais documentos. Não há provas nos autos de que todos esses documentos estavam de fato no carro roubado, sendo ainda de destacar que da ocorrência policial não consta qualquer referência aos documentos. Assim, não se deve levar em consideração tal justificativa. Os papéis de trabalho referentes a uma auditoria devem ser

arquivados e disponibilizados à CVM, órgão fiscalizador, quando requeridos. Caso contrário, e não havendo forte justificativa para a não apresentação dos documentos, presume-se que não foram elaborados, restando, portanto, configurada a infração ao disposto no item 11.2.1.4 da NBC T 11⁵³, aprovada pela Resolução CFC 820/97.

Análise de transações com partes relacionadas

68. Quanto à acusação de que, no momento da análise de transações com partes relacionadas, a movimentação e a documentação da remessa dos numerários não foram examinadas, os auditores se limitaram a afirmar que aplicaram os referidos procedimentos e que nenhuma "anormalidade" foi encontrada. No entanto, ao se verificarem os papéis de trabalho referentes a essa conta (fl. 240), conforme observado pelo inspetor (fl. 219), nota-se que os acusados não aplicaram o disposto no item 11.2.12.2 da NBC T 11⁵⁴, aprovada pela Resolução CFC 820/97, restando configurada a infração.

Qualidade dos papéis de trabalho

69. Os defendentes foram acusados de não descrever os procedimentos aplicados para a verificação da integridade das informações, nem os elementos que fundamentaram seu julgamento, quanto ao contrato de arrendamento de instalações da Companhia à Açominas, bem como quanto às operações decorrentes deste contrato. Apesar de a origem dos valores transacionados e suas contraprestações estarem descritas no papel de trabalho (fl. 251), a falta de explicitação quanto aos procedimentos utilizados para se chegar a essa conclusão caracteriza infração ao disposto no item 11.2.7.2 da NBC T 11⁵⁵, aprovada pela Resolução CFC 820/97.

Conhecimento da atividade da entidade auditada

70. O termo de acusação procedeu à imputação de descumprimento aos itens 1.1.2⁵⁶, 1.1.3⁵⁷ e 1.1.4⁵⁸ da NBC P 1, aprovada pela Resolução CFC 821/97, baseado em relato do inspetor de que o acusado Antonio Fernandes Lopes teria admitido, durante a inspeção, que não conhece a atividade da S/A Agro Industrial Eldorado, controlada pela Companhia. Os dispositivos mencionados estabelecem, resumidamente, que o auditor deve ter conhecimento suficiente a respeito da atividade da empresa auditada para que possa ser responsável por sua auditoria. Os acusados defenderam-se alegando que não foi produzido nenhum tipo de prova que sustente a acusação, o que me parece correto.

Não realização de inventário físico

71. Também foi feita acusação de violação ao disposto no item 11.2.6.7 da NBC T 11⁵⁹, aprovada pela Resolução CFC 820/97, devido à não realização de inventário físico dos elementos estocados na S/A Agro Industrial Eldorado. Baseado em comentários constantes do papel de trabalho dos auditores (transcritos no item 31 acima), percebe-se que, de fato, o dispositivo legal mencionado não foi respeitado. Tal irregularidade é agravada pelo fato da rubrica "Estoques" assumir posição relevante diante do patrimônio da S/A Agro Industrial Eldorado, podendo-se concluir que os valores constantes da rubrica "Participações em Controladas", das demonstrações da Companhia, não foram testados.

Inexistência de carta de conforto

72. Em relação à acusação de não obtenção, por parte dos auditores, de carta de responsabilidade da administração da Companhia, os defendentes alegam que toda a documentação fornecida pela administração confirmava a sua responsabilidade pelos atos de gestão. No entanto, a obtenção de carta de responsabilidade da administração da entidade auditada é obrigatória, restando caracterizado o descumprimento aos itens 11.2.14.1⁶⁰ e 11.2.14.2⁶¹ da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC 820/97, bem como ao item 14, "m" do Comunicado Técnico CT/IBRACON/02/90 – Revisão Especial das Informações Trimestrais das Companhias Abertas⁶², aprovado pela Resolução CFC 678/90.

Não elaboração de relatório circunstanciado sobre deficiências e ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis

73. Por fim, quanto à imputação de descumprimento ao inciso II do artigo 25 da Instrução CVM 308/99⁶³, que define como obrigatória a elaboração e o encaminhamento, à administração da companhia, de relatório circunstanciado que contenha observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada, os indiciados deveriam tê-los apresentado adequando-os à situação concreta. A diminuição das atividades da companhia auditada não desobriga sua apresentação.

Conclusões

74. Dada a multiplicidade de condutas violadoras das normas aplicáveis, com fundamento no disposto nos incisos II e V do art. 11 da Lei 6.385/76, voto pela aplicação da pena de:

(i) MULTA de R\$ 75.000,00 (setenta e cinco mil Reais) ao Instituto Nacional de Auditores;

(ii) SUSPENSÃO por 1 (um) ano do registro de auditor independente pessoa física de Antonio Fernandes Lopes; e

75. Quanto ao acusado Carlos Frederico Kirsinger, voto por sua absolvição, porquanto ele não poderia responder pessoalmente na esfera administrativa por falhas na auditoria, vez que não atuou no caso como responsável técnico do Instituto. Sua atuação limitou-se a assinar a auditoria como representante da pessoa jurídica, sendo que a responsabilidade do Instituto já foi sugerida no item anterior.

É como voto.

Rio de Janeiro, 19 de janeiro de 2006.

Sergio Weguelin

Diretor-Relator

1 "NBC T 11 – IT 05 - 38. Se uma entidade omitir uma nota explicativa necessária à adequada análise e interpretação das demonstrações contábeis, o auditor deve mencionar o fato em parágrafo intermediário de seu parecer. Por ser informação relevante, o parágrafo de opinião terá ressalva, como segue: (4) Em nossa opinião, exceto pela falta de informações mencionadas no parágrafo precedente, as demonstrações contábeis referidas no parágrafo 1º representam adequadamente, (...)"

2 "NBC P 1 - 1.4.1 – O auditor deve estabelecer e documentar seus honorários mediante avaliação dos serviços, considerando os seguintes fatores: a) a relevância, o vulto, a complexidade do serviço e o custo do serviço a executar; b) o número de horas estimadas para a realização dos serviços; c) a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente; d) a qualificação técnica dos profissionais que irão participar da execução dos serviços; e e) o lugar em que os serviços serão prestados, fixando, se for o caso, como serão cobrados os custos de viagens e estadas".

3 "NBC P 1 - 1.4.2 – Os honorários deverão constar de carta-proposta ou documento equivalente, elaborada antes do início da execução do trabalho que também contenha: a) a descrição dos serviços a serem realizados, inclusive referências às leis e regulamentos aplicáveis ao caso; b) que o trabalho será efetuado segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e as presentes normas; c) o prazo estimado para realização dos serviços; d) os relatórios a serem emitidos; e e) as condições de pagamento de honorários".

4 "NBC P 1 - 1.4.3 – A inobservância de qualquer dos itens referidos nos itens 1.4.1 e 1.4.2 constitui infração ao Código de Ética do Contabilista."

5 "NBC T 11 - 11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão".

6 "NBC T 11 - 11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvessem partes relacionadas não identificadas quando do planejamento".

7 "NBC T 11 - 11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequentes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente"

8 "NBC T 11 - 11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas".

9 "Vide nota de rodapé 1."

10 "NBC P 1 - 1.1.2 – O auditor, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis."

11 "NBC T 11.2.13.2 – Além de avaliar o risco, o auditor deve avaliar o risco de erro material por auditoria, incluindo o risco de erro material por auditoria, de natureza operacional, de compliance de controle, e de erro de julgamento relacionado ao risco de erro material por auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis e se necessário, obter mais informações e/ou qualificar o grau de probabilidade e o grau de impacto das demonstrações contábeis."

12 "NBC T 11.2.13.2 – Quando não houver um entendimento claro das demonstrações contábeis, o auditor deve avaliar o risco de erro material por auditoria, de natureza operacional, de compliance de controle, e de erro de julgamento relacionado ao risco de erro material por auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis e se necessário, obter mais informações e/ou qualificar o grau de probabilidade e o grau de impacto das demonstrações contábeis."

13 "NBC T 11.2.13.2 – Quando não houver um entendimento claro das demonstrações contábeis, o auditor deve avaliar o risco de erro material por auditoria, de natureza operacional, de compliance de controle, e de erro de julgamento relacionado ao risco de erro material por auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis e se necessário, obter mais informações e/ou qualificar o grau de probabilidade e o grau de impacto das demonstrações contábeis."

14 "NBC T 11.2.13.2 – Quando não houver um entendimento claro das demonstrações contábeis, o auditor deve avaliar o risco de erro material por auditoria, de natureza operacional, de compliance de controle, e de erro de julgamento relacionado ao risco de erro material por auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis e se necessário, obter mais informações e/ou qualificar o grau de probabilidade e o grau de impacto das demonstrações contábeis."

15 "NBC T 11.2.13.2 – Quando não houver um entendimento claro das demonstrações contábeis, o auditor deve avaliar o risco de erro material por auditoria, de natureza operacional, de compliance de controle, e de erro de julgamento relacionado ao risco de erro material por auditoria, de modo a poder avaliar se está capacitado a emitir o parecer sobre as demonstrações contábeis e se necessário, obter mais informações e/ou qualificar o grau de probabilidade e o grau de impacto das demonstrações contábeis."