

EXTRATO DA SESSÃO DE JULGAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO
SANCIONADOR CVM nº RJ2014/7704

- Acusados: Carlos Osvaldo Pereira Hoff
Exacto Auditoria S/S
- Ementa: Irregularidades apontadas nos trabalhos de revisões externas de qualidade em face das normas de auditoria editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade destinadas à execução desses trabalhos. Suspensão temporária e multa.
- Decisão: Vistos, relatados e discutidos os autos, o Colegiado da Comissão de Valores Mobiliários, com base na prova dos autos e na legislação aplicável, levando em conta a amplitude das irregularidades e a gravidade das infrações cometidas, DECIDIU:
1. APLICAR à **Exacto Auditoria S/S a pena de multa pecuniária no valor de R\$100.000,00**, por infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99;
 2. APLICAR ao acusado **Carlos Osvaldo Pereira Hoff**, ex-sócio e responsável técnico da Exacto Auditoria, a penalidade de **suspensão temporária, pelo prazo de dois anos, do registro para a atividade de auditor independente**, pela infração ao disposto no art. 20 da Instrução CVM nº 308/99.

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, nos termos dos artigos 37 e 38 da Deliberação CVM nº 538, de 05 de março de 2008, prazo esse, ao qual, de acordo com a orientação fixada pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, poderá ser aplicado o disposto no art. 191 do Código de Processo Civil, que concede prazo em dobro para recorrer quando os litisconsortes tiverem diferentes procuradores.

Por força do disposto na Lei nº 13.506/2017, o acusado punido com a pena de suspensão poderá, no prazo de 10 dias, contados da data da ciência desta decisão, requerer efeito suspensivo da decisão de suspensão temporária.

Ausentes os acusados e os representantes constituídos.

Presente a Procuradora-federal Luciana Gabriel Dayer, representante da Procuradoria Federal Especializada da CVM.

Participaram da Sessão de Julgamento os Diretores Henrique Balduino Machado Moreira, Relator, Gustavo Borba, Gustavo Machado Gonzalez, Pablo Renteria e o Presidente da CVM, Marcelo Santos Barbosa, que presidiu a Sessão.

Rio de Janeiro, 03 de abril de 2018.

Henrique Balduino Machado Moreira
Diretor-Relator

Marcelo Santos Barbosa
Presidente da Sessão de Julgamento

PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº RJ2014/7704

Acusados: Exacto Auditoria – Sociedade Simples
Carlos Osvaldo Pereira Hoff

Assunto: Descumprimento do art. 20 da Instrução CVM nº 308, de 1999, ao deixar de observar os itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02; os itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98; e os itens 19, 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, vigentes à época dos fatos.

Relator: Diretor Henrique Balduino Machado Moreira

Relatório

I. DA ORIGEM E DO OBJETO.

1. Trata-se de Termo de Acusação (fls.681/695), elaborado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (“SNC” ou “Acusação”), datado de 20 de outubro de 2014, em face de Exacto Auditoria – Sociedade Simples (“Revisor” ou “Exacto”) e do ex-sócio e responsável técnico, Carlos Osvaldo Pereira Hoff (“Carlos Hoff”), devido ao descumprimento do disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308, de 1999, ao deixar de observar os itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02; os itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98; e os itens 19, 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, vigentes à época dos fatos, quando do desenvolvimento dos trabalhos de Revisão Externa de Qualidade referente ao programa de 2009 na HLB Audlink Cia Auditores (“Revisada”).

2. Conforme descrito na Acusação, em 09 de julho de 2009, o Revisor emitiu Relatório de Revisão Externa de Qualidade sobre o trabalho de auditoria realizado pela Revisada na Cia Riograndense de Saneamento – CORSAN (“CORSAN”) e na Pettenati S/A (“PETTENATI”), com a seguinte ressalva, classificada por ele como “deficiência”:

Nos pareceres dos auditores independentes emitidos pelo REVISADO, não é colocada a cidade (local) onde o auditor tem o escritório responsável pelo atendimento à entidade a que se refere o parecer, conforme prevê o item 25 das Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA 01 do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Esse assunto foi detalhadamente discutido em nossa carta de recomendação datada de 09 de julho de 2009.

3. Adicionalmente, emitiu Carta de Recomendações, abordando os seguintes pontos, juntamente com aquele tratado em sua ressalva no relatório de revisão:

- a) Planejamento de Auditoria – NBC T 11.4 – item 11.5 do Anexo B;
- b) Contingências – NBC T 11.15 – item 26.2.2 do Anexo B;

c) Normas T 11 – IT 05 – item 28.1 do Anexo B.

4. Nesse contexto, a SNC, em cumprimento ao Plano de Supervisão Baseada em Risco (SBR) fixado para o período em referência, solicitou à Superintendência de Fiscalização Externa – SFI inspeção¹ com foco na Revisada e em seu controle de qualidade, considerando a avaliação de seus controles internos e dos trabalhos de auditoria efetuada pelo Revisor, em atendimento ao programa de revisão externa de qualidade, nos termos do art. 33 da ICVM 308/99².

5. Foi solicitado à inspeção que verificasse se foi apontada alguma deficiência para o trabalho de auditoria realizado pela Revisada na CORSAN para o exercício encerrado em 31.12.2008, mas, que, eventualmente, não tivesse sido incluído pelo Auditor-revisor no Anexo B, ou no Relatório de Revisão. Caso fosse detectado algum item nessa situação, a inspeção deveria examinar e solicitar esclarecimentos do Auditor-revisor sobre o assunto. A inspeção tinha por objetivo, portanto, avaliar a estrutura e os procedimentos da Revisada, bem como o trabalho desenvolvido pelo Revisor na execução da revisão externa de qualidade.

6. A Acusação relata ainda terem sido detectadas diversas irregularidades no trabalho executado pelo Revisor em face das normas de auditoria destinadas à execução das revisões externas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”).

II. DA ACUSAÇÃO.

Descumprimento dos itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02³.

7. Segundo a Acusação, o Revisor não possuía papéis de trabalho e documentos que evidenciassem os procedimentos previstos nas Instruções às Equipes Revisoras elaboradas e divulgadas pelo CRE, por ocasião do planejamento. Não teria sido possível sequer concluir se efetivamente houve uma fase de planejamento razoavelmente detalhada e organizada, dada a ausência de papéis de trabalho e documentos sobre o assunto.

8. O único documento referente ao planejamento da revisão encontrado seria o “Memorando de planejamento para revisão externa de qualidade”, que faria menção a uma reunião de planejamento realizada em 02 de junho de 2009, na qual teriam sido obtidos os necessários entendimentos que serviriam de base para a seleção dos escritórios e respectivos clientes da Revisada. No entanto, foi encontrado outro documento, datado de 29 de maio do mesmo ano, no qual o Revisor informa à Revisada a seleção dos cinco clientes cujos trabalhos de auditoria seriam revisados. Ou seja, o memorando de planejamento seria posterior ao início dos trabalhos. Além disso, o memorando não traria informações sobre riscos inerentes e de controle da Revisada.

9. O Revisor também teria deixado de executar vários outros procedimentos requeridos pelas Instruções do CRE às equipes revisoras, especificamente aqueles previstos nos itens 40, 41, 42 e 43 das referidas Instruções⁴.

Descumprimento dos itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 828, de 1998⁵.

10. O Revisor não possuiria quaisquer papéis de trabalho, ou cópias de documentos, que possam evidenciar os efetivos procedimentos de revisão e a

procedência das diversas conclusões, opiniões e comentários registrados no formulário "Anexo B – Programa de Trabalho para Revisão Externa de Qualidade 2009". O conjunto de papéis e documentos apresentado compreenderia somente: cópias do Anexo A e do Anexo B; algumas correspondências, memorandos e a carta-proposta relativa à sua contratação pela Revisada; cópia do relatório de revisão; e cópia da sua carta de recomendações encaminhada à Revisada. Assim, não teriam sido apresentadas evidências que substanciem as conclusões e as checagens apontadas no citado Anexo B; no relatório de revisão externa de qualidade e na sua carta de recomendação à Revisada.

11. A Acusação destaca especialmente que não foram encontrados papéis de trabalho sobre os seguintes assuntos, respondidos afirmativamente no preenchimento do Anexo B em relação aos trabalhos da CORSAN:

- i. Itens 26.2.1 e 26.2.3, que tratam de Contingências;
- ii. Item 11.6, que trata da designação da equipe técnica, planejamento e supervisão do auditor que assumiria as responsabilidades pelos trabalhos executados; e
- iii. Item 11.3.7 e 11.3.8, referente à evidência de que havia no planejamento do **Auditor-revisado** a consideração da natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

12. Ainda quanto à irregularidade nos papéis de trabalho, a Acusação destaca ter questionado o Revisor quanto à realização pela Revisada do procedimento descrito no item 11.2.6.7 da NBC T 11, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 1997⁶. Em sua defesa, o Revisor sustentou que *"o Revisado alegou que em relação ao 'Contas a receber', por experiência adquirida no exercício anterior de não ter recebido nenhuma resposta, procedeu, em 2008, à confirmação dos saldos através de testes alternativos"*.

13. Segundo a SNC, mais uma vez, não teria sido apresentado o papel de trabalho preparado pelo Revisor onde houvesse o registro dessa posição e muito menos foram apresentados os citados testes alternativos aplicados. Seria, ainda, dever do Revisor fazer menção ao fato no relatório de revisão e no item correspondente do Anexo B.

14. Por fim, quanto ao item 11.3.6 do Anexo B (fls.555), que trata do emprego de outros profissionais em seus trabalhos, a Revisada alegou que: *"sua cliente (CORSAN) utiliza profissionais externos (advogados)"*. No entanto, o que se pede neste subitem do Anexo B é saber se a Revisada considerou no planejamento da auditoria a necessidade de utilização dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos, e não se a companhia auditada se utiliza desses profissionais.

15. No mesmo sentido, nas informações preliminares relativas ao Anexo A, a Revisada teria declarado ao Revisor que fazia uso do trabalho de especialista, inclusive técnico atuarial. No entanto, tal informação dizia respeito novamente à companhia auditada e não à própria Revisada.

16. Indagado sobre o equívoco, o Revisor teria simplesmente afirmado que a sua interpretação era a de que as questões diziam respeito à CORSAN e não à Revisada. Esse fato, segundo a Acusação, levantaria dúvidas quanto à efetividade dos trabalhos de revisão, uma vez que eles deveriam ter sido direcionados à Revisada e não às companhias auditadas.

Descumprimento do item 19 da NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158, de 2009⁷.

17. Foi constatado que o Revisor enviou à Revisada, e não aos clientes da Revisada selecionados para revisão, a Confirmação de Confiabilidade de que trata o citado item 19 da NBC PA 03.

18. Verificou-se ainda que nem o Revisor, nem a Revisada, obtiveram aprovação da CORSAN para que os trabalhos de auditoria fossem submetidos aos procedimentos de revisão.

Descumprimento dos itens 36 e 39 da NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158, de 2009⁸.

19. Relata a Acusação que o Revisor alegou possuir todos os papéis necessários para as revisões que efetuou. Porém, no caso em apreço, a Revisada não teria fornecido os documentos relacionados aos clientes averiguados, pois não tinha autorização expressa do cliente. Esse fato teria restado demonstrado não só pela ausência dos papéis como por afirmativa feita pelo próprio emissor em resposta ao OFICIO/CVM/SNC/GNA/Nº274/12, item "e": *"Quanto a possuir cópias desses documentos, o REVISADO não forneceu, pois não tinha autorização expressa do cliente para tal"*.

20. Assim, entende a Acusação que houve limitação no escopo do trabalho de revisão, pois ele não teve como confirmar os procedimentos de auditoria efetuados pela Revisada na auditoria realizada na CORSAN. Nesse caso, deveria ter sido registrada menção a essa limitação, ou emissão de relatório com opinião adversa, considerando as determinações contidas nos itens 36 e 39 da NBC PA 03, vigente à época dos fatos.

21. Ademais, verificou a Acusação que a Revisada não teria emitido relatório circunstanciado quanto ao fechamento dos trabalhos de auditoria na empresa PETTENATI e, sobre o assunto, o Revisor alegou não ter verificado qualquer irregularidade nesse procedimento, pois não existiriam pontos relevantes a serem relatados pela Revisada.

22. Nesse ponto, além de asseverar novamente a ausência de qualquer papel de trabalho que demonstre o juízo realizado pelo Revisor, aduz a Acusação que o relatório circunstanciado deveria ter sido emitido, no mínimo, a respeito dos controles internos do auditado, nos termos do art. 25, II, da ICVM 308/99⁹. O critério de relevância serviria para balizar a decisão de emitir um Relatório de Auditoria sem ressalva, ou com ressalva e, não, quanto à emissão de um relatório circunstanciado, que deve sempre apresentar os pontos a serem melhorados.

23. O fato, portanto, deveria ter sido mencionado pelo Revisor, ao emitir relatório de revisão, caracterizando-se nova a inobservância ao item 39, "b", da NBC PA 03.

24. Diante dessas irregularidades, a SNC concluiu estar demonstrada a inobservância das normas de auditoria vigentes à época, configurando-se a violação ao art. 20 da ICVM 308/99 (fl.693).

III. DA MANIFESTAÇÃO DA PROCURADORIA.

25. Examinada a peça acusatória, a Procuradoria Federal Especializada junto à CVM (PFE-CVM) entendeu estarem preenchidos os requisitos constantes dos artigos 6º e 11 da Deliberação CVM nº 538/08.

IV. DAS DEFESAS.

26. Devidamente intimados, em 30.12.2014 e 02.01.2015, a Exacto (fls. 762 a 865) e Carlos Hoff (fls. 750 a 761) apresentaram tempestivamente as suas defesas, que serão relatadas em conjuntos em razão da similaridade de argumentos e do aproveitamento mútuo de suas razões.

27. Em primeiro plano, a Exacto manifestou-se acerca da sua reputação ilibada durante os 40 anos de atuação profissional no segmento de auditoria, pautando as suas condutas ético-profissionais em estrita observância às normas legais, às resoluções do seu Conselho de classe e às diretivas da Comissão de Valores Mobiliários.

28. Os Acusados alegam que não houve qualquer prejuízo ao mercado de ações, nem para a HLB AUDILINK & CIA AUDITORES, nem para os clientes da CORSAN e da PETTENATI, e, muito menos, dolo ou má-fé, o que, segundo eles, afastaria qualquer responsabilização.

29. Quanto à violação dos itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02, afirmam que o “memorando de planejamento para revisão externa de qualidade de pares”, citado pela Acusação, seria suficiente para demonstrar o planejamento realizado pelo Revisor. A inversão da ordem cronológica da seleção dos clientes e do planejamento não inviabilizaria ou interferiria no bom funcionamento da atividade de revisão.

30. Quanto à violação dos itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98, sustentam que a citada resolução dispõe que as evidências constatadas devem ser registradas, mas, em momento algum, a resolução exigiria que as evidências constatadas devam ser anexadas ao processo, com o fim de dar veracidade às evidências. Assim, a resolução não exigiria que o auditor junte os documentos que analisou, apenas exigiria que o auditor analise os documentos e com base neles produza um processo organizado, descrevendo as evidências constatadas.

31. Nesse sentido, afirmam que o ponto de conflito existente seria o fato de que o anexo “B” não estava munido dos documentos que serviram de base para a constatação das evidências, mas, a resolução exigiria apenas que a auditoria elabore papéis de trabalho que registrem as evidências. Nos termos da defesa da Exacto, *“se a palavra da revisora de nada vale, de que adiantaria revisar?”*.

32. Por fim, nesse ponto, apontam que a acusação de não juntar documentos seria genérica e descabida, devendo a administração demonstrar com exatidão onde o administrado errou.

33. Quanto ao item 19 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, reconhecem que a carta de confirmação de confidencialidade foi enviada para a Revisada e não para o cliente. Contudo, o fim a qual se destina teria sido atingido, pois a Revisada solicitou a autorização de apresentação dos papeis de trabalho. Além disso, o não cumprimento desse requisito formal não teria acarretado prejuízo. Carlos Hoff acrescenta ainda que, diante da ausência de autorização, agiu bem o Revisor ao pecar pelo excesso e manter os trabalhos de revisão, a par dessa irregularidade formal.

34. Quanto aos itens 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, afirmam que eles foram cumpridos perfeitamente, como demonstrado no "relatório de revisão". O título na primeira folha "relatório de revisão com ressalva" já constaria a observância ao item 39, e os demais parágrafos referem-se ao cumprimento do item 36, conforme se poderia perceber a partir da leitura dos mesmos:

Primeiro parágrafo do "relatório de revisão com ressalva"¹⁰:

"Revisamos o sistema de controle de qualidade aplicável aos serviços de auditoria de demonstrações contábeis prestados pela HLB AUDILINK & CIA. AUDITORES, "a firma", para o período de 12 meses, findo em 31 de março de 2009. Um sistema de controle de qualidade compreende a estrutura organizacional da firma, as políticas adotadas e os procedimentos estabelecidos para fornecer segurança razoável de atendimento às normas da profissão estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade. A configuração do sistema de controle de qualidade e a sua efetiva implantação são de responsabilidade da firma. É da nossa responsabilidade emitir uma opinião sobre esse sistema de controle de qualidade e o seu atendimento pela firma".

Parágrafo segundo do "relatório de revisão com ressalva":

"a nossa revisão foi conduzida de acordo com as normas sobre Revisão Externa de Qualidade estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade e as normas, aprovadas pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE). Na realização de nossa revisão, obtivemos um entendimento do sistema de controle de qualidade aplicado pela firma para os serviços de auditoria. Também realizamos testes quanto ao atendimento às políticas e à aplicação dos procedimentos de controle de qualidade da firma, na extensão que consideramos necessária nas circunstâncias. Estes testes abrangem a aplicação das políticas e procedimentos da firma sobre trabalhos por nós selecionados. Nossa revisão foi efetuada com base em teste, sendo que os mesmos podem revelar, necessariamente, todas as deficiências no sistema de controle de qualidade, ou na implantação".

Parágrafo terceiro do "relatório de revisão com ressalva"¹¹:

"Em razão das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, determinadas deficiências podem existir, mas não serem detectados. Além disso, a avaliação de um sistema de controle de qualidade para períodos futuros está sujeita ao risco de que o sistema possa se tornar inadequado em função de mudanças nas condições, ou que o grau de atendimento às políticas e procedimentos tenha se deteriorado".

Parágrafo quarto do "relatório de revisão com ressalva"¹²:

"Nos pareceres dos auditores independentes emitidos pela revisada, não é colocada a cidade (local) onde o auditor tem o escritório responsável pelo atendimento à entidade a que se refere o parecer, conforme prevê o item 25 das Normas e procedimentos de Auditoria – NPA 01 do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Esse assunto foi detalhadamente discutido em nossa carta de recomendação datada em 9 de julho de 2009".

Parágrafo quinto do "relatório de revisão com ressalva"¹³:

"Em nossa opinião, exceto quanto à deficiência descrita no parágrafo anterior, o sistema de qualidade dos serviços de auditoria HLB AUDILINK & CIA. AUDITORES foi configurado para atender às exigências das normas de controle de qualidade dos serviços de auditoria estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e, no período de 12 meses, findo em 31 de março de 2009, foi aplicado e proporcionou à firma uma adequada segurança do cumprimento das normas profissionais". (fls.772/775)

45. Ao fim, os Acusados requerem que: (i) sejam acolhidos os argumentos da defesa, por entender que foram cumpridos todos os requisitos exigidos pela CVM; e (ii) alternativamente, que seja ponderada a pena aplicada em face da atividade exercida, a ausência de má-fé e de prejuízos ao mercado, assim como a postura ilibada dos defendentes.

É o relatório.

Rio de Janeiro, 03 de abril de 2018.

HENRIQUE BALDUINO MACHADO MOREIRA
DIRETOR-RELATOR

¹ Relatório de Inspeção CVM/SFI/GFE-4/Nº 04/2011 (fls.513/605).

² Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada ciclo de quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

³ 5. As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, justamente com as levantadas para fins de Planejamento de Auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

39. O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, bem como a sua extensão e a oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente.

⁴ 40. Análise de políticas de admissão e promoção de pessoal do REVISADO; 41. Discussões com o REVISADO sobre litígios, ações ou investigações contra ele ou seus profissionais; 42. Obtenção de lista de trabalhos aceitos pelo REVISADO desde o final do último ano da revisão pelos pares, quando houve mudança de auditores, e, com base em tal lista, a adoção de determinados procedimentos de revisão; 43. Obtenção de lista de novos clientes do REVISADO e respectiva adoção de critérios específicos para orientar a seleção de escritórios e trabalhos a serem revisados.

⁵ 2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor, ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos, ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

3. Os papéis de trabalho destinam-se a:

a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores, ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e na execução da auditoria;
b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

⁶ Item 11.2.6.7 da NBC T 11: "Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, o auditor deve: a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através da comunicação direta com os terceiros envolvidos; e b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis".

Citou-se como exemplo a CORSAN, na qual ocorria uma dispersão de faturamento dentre um número elevado de clientes, mesmo assim, a SNC salientou que a circularização poderia ser efetuada na parcela significativa de seus clientes, que são classificados como órgãos públicos e grandes consumidores.

⁷ 19. Nos casos dos clientes selecionados para a revisão, o auditor-revisado deve obter, caso ainda não possua, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser efetivamente revisados. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade às entidades selecionadas.

⁸ 36. O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos: (a) escopo da revisão e eventuais limitações; (b) se está sendo emitida carta de recomendação; (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas; (d) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

39. O relatório emitido pode ser de quatro tipos: (a) [...]; (b) com ressalvas, quando: (i) o auditor-revisor encontrar falhas relevantes que, porém, não requeiram a emissão de opinião adversa. Neste caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendações; (ii) for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Neste caso, a emissão de carta de recomendações pode não ser adquirida, dependendo das causas das limitações no escopo; (c) com conclusão adversa com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando a magnitude das falhas identificadas for tão relevante que evidencie que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais; e (d) com abstenção de conclusão com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando as limitações impostas ao trabalho forem tão relevantes que o auditor-revisor não tenha condições de concluir sobre a revisão.

⁹ Art. 25. No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente:

(...)

II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha as suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;

¹⁰ A) escopo da revisão e eventuais limitações

¹¹ C) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinados deficiências existirem, mas não serem detectadas.

¹² B) se está sendo utilizada carta de recomendação

¹³ D) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR CVM Nº RJ2014/7704

Acusados: Exacto Auditoria – Sociedade Simples
Carlos Osvaldo Pereira Hoff

Assunto: Descumprimento do artigo 20 da Instrução CVM nº 308, de 1999, ao deixar de observar: os itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7 , aprovada pela Resolução CFC nº 936/02; os itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98; e os itens 19, 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, vigentes à época dos fatos.

Relator: Diretor Henrique Balduino Machado Moreira

Voto

1. Trata-se de Termo de Acusação (fls.681/695) elaborado pela Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria ("SNC" ou "Acusação"), datado de 20 de outubro de 2014, em face da Exacto Auditoria – Sociedade Simples ("Revisor" ou "Exacto") e do ex-sócio e ex-responsável técnico, Carlos Osvaldo Pereira Hoff ("Carlos Hoff"), em conjunto "Acusados", devido ao descumprimento do disposto no artigo 20 da Instrução CVM nº 308, de 1999, ao deixar de observar os itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7 , aprovada pela Resolução CFC nº 936/02; os itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98; e os itens 19, 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, vigentes à época dos fatos, quando do desenvolvimento dos trabalhos de Revisão Externa de Qualidade referente ao programa de 2009 na HLB Audilink Cia Auditores ("Revisada").
2. Como descrito no relatório anexo a este voto, a Acusação relata terem sido detectadas diversas irregularidades no trabalho executado pelo Revisor em face das normas de auditoria destinadas à execução das revisões externas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade ("CFC").
3. Cumpre esclarecer inicialmente que o processo de revisão externa de qualidade, denominado "revisão pelos pares", tem por escopo o acompanhamento e o controle de qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes, que a ela deverão submeter-se a cada quatro anos, nos termos do art. 33¹ da ICVM 308/99.
4. A relevância desse controle de qualidade externo foi objeto de destaque pelas Notas Explicativas à citada Instrução, que o considerou imprescindível para a criação de um sistema eficiente de auto-regulação do mercado, uma vez que os próprios participantes teriam a responsabilidade primária de verificar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos, sem prejuízo, evidentemente, da ação dos Conselhos Regionais de Contabilidade responsáveis pela fiscalização dos contabilistas.
5. Por sua vez, a matéria foi aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.323, publicada no Diário Oficial da União em 21.02.2011², que aprovou a NBC PA 11 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares.
6. A NBC PA 11 define a Revisão pelos Pares como "*o exame realizado por auditor independente nos trabalhos de auditoria executados por outro auditor independente, visando a verificar se: (a) os procedimentos e as técnicas de auditoria utilizados para execução dos trabalhos nas empresas clientes estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com outras normas emitidas por órgão regulador; (b) o sistema de controle de qualidade desenvolvido e adotado pelo Auditor está adequado e conforme o previsto na NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes*".
7. Destaque-se que a revisão pelos pares foi escolhida, no âmbito do Sistema de Supervisão Baseada em Risco da CVM, juntamente com o Programa de Educação Continuada dos profissionais de auditoria, como uma das prioridades de supervisão da SNC para os Planos Bienais de Supervisão de 2011-2012, 2013-2014 e 2015-2016.

8. Em função disso, no curso da execução do seu Plano Bienal de Supervisão, a SNC verifica o trabalho desenvolvido pelo Comitê Administrador do Programa de Revisão Externa de Qualidade (CRE), mediante o acompanhamento de cada fase do Programa de Revisão Externa, incluindo o cumprimento dos prazos para indicação dos revisores pelos revisados, a conclusão dos trabalhos de revisão e emissão dos relatórios, a apresentação e revisão dos planos de ação e, por fim, a instauração de processos disciplinares e as consequentes aplicações de sanções pelo CFC.

Descumprimento dos itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02³

9. Feito este breve esclarecimento a respeito da revisão pelos pares e retornando ao caso concreto, segundo a SNC, os Acusados não apresentaram papéis de trabalho que evidenciem que tenham adotado, durante a fase de planejamento da revisão externa de qualidade, os procedimentos previstos nas Instruções às Equipes Revisoras – para a Revisão Externa de Qualidade. Não teria sido possível sequer concluir se efetivamente houve uma fase de planejamento razoavelmente detalhada e organizada, dada a ausência de papéis de trabalho e documentos sobre o assunto.

10. O único documento referente ao planejamento da revisão encontrado seria o “Memorando de planejamento para revisão externa de qualidade”, que faria menção a uma reunião de planejamento realizada em 2 de junho de 2009, na qual teriam sido obtidos os necessários entendimentos que serviriam de base para a seleção dos escritórios e respectivos clientes da Revisada. No entanto, foi encontrado outro documento datado de 29 de maio do mesmo ano no qual o Revisor informa à Revisada a seleção dos cinco clientes cujos trabalhos de auditoria seriam revisados. Ou seja, o memorando de planejamento seria posterior ao início dos trabalhos. Além disso, o memorando não traria informações sobre riscos inerentes e de controle da Revisada.

11. Por sua vez, os Acusados afirmam que o “memorando de planejamento para revisão externa de qualidade de pares”, citado pela Acusação, seria suficiente para demonstrar o planejamento realizado pelo Revisor. A inversão da ordem cronológica da seleção dos clientes e do planejamento não inviabilizaria ou interferiria no bom funcionamento da atividade de revisão.

Descumprimento dos itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 828, de 1998⁴

12. Noutro ponto, a Acusação afirma que o Revisor não possuiria quaisquer papéis de trabalho, ou cópias de documentos, que possam evidenciar os efetivos procedimentos de revisão e a procedência das diversas conclusões, opiniões e comentários registrados no formulário “Anexo B – Programa de Trabalho para Revisão Externa de Qualidade 2009”. Nesse sentido, indica diversos temas abordados pelo Revisor sem qualquer suporte em papéis de trabalho.

13. Os Acusados sustentam que as evidências constatadas devem ser registradas, mas, em momento algum, se exigiria que as evidências constatadas devam ser anexadas ao processo, com o fim de dar veracidade às evidências. Assim, a resolução não exigiria que o auditor junte os documentos que analisou, apenas exigiria que o auditor analise os documentos e, com base neles, produza um processo organizado, descrevendo as evidências constatadas.

14. Apontam que a acusação de não juntar documentos seria genérica e descabida, devendo a administração demonstrar com exatidão onde o administrado errou.

15. Não assiste razão aos Acusados.

16. Como se sabe, o auditor independente deve cumprir e fazer cumprir por meio de seus empregados as normas emanadas pela CVM e pelo CFC, bem como os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria, nos termos dos artigos 19, 20 e 21 da ICVM 308/99⁵⁻⁶.

17. Por expressa disposição legal, o conhecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade ("NBC") e a sua observância estrita pelos auditores são mandatórios para o exercício profissional do auditor, independentemente da existência de dolo, má-fé ou mesmo prejuízo. Trata-se, como se vê, de regra de conduta, de forma que a sua não aplicação no desempenho da atividade configura conduta ilícita, passível, pois, de reprimenda em sede administrativa.

18. E os itens 1, 2, 4 e 12 da Interpretação Técnica NBC T 11-IT-02, que explicitam os requisitos correspondentes a Papeis de Trabalho e Documentação da Auditoria da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, são cristalinos ao estabelecer que:

1. O auditor deve documentar todas as questões que foram consideradas importantes para proporcionar evidência, visando a fundamentar o parecer da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

2. Os papeis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meio eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

(...)

4. O auditor deve registrar nos papeis de trabalho informação relativa ao planejamento de auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as suas conclusões da evidência da auditoria. Os papeis de trabalho devem incluir o juízo do auditor acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou.

(...)

12. O auditor deve adotar procedimentos apropriados para manter a custódia dos papeis de trabalho pelo prazo de cinco anos, a partir da data de emissão do seu parecer.

19. Ainda sobre o tema, as Instruções às Equipes Revisoras, em suas Considerações Gerais sobre o planejamento dos trabalhos de revisão externa, estabelecem as seguintes disposições a serem aplicadas pelo auditor no trabalho de revisão pelos pares:

A revisão deve incluir os seguintes procedimentos:

a) Ao planejar a Revisão:

1. Obter entendimento suficiente da firma revisada.
2. Obter entendimento adequado do modelo do sistema de controle de qualidade da firma revisada.
3. Obter entendimento abrangente da possível eficácia dos procedimentos de monitoramento aplicados desde a revisão pelos pares anterior.
4. Avaliar o risco inerente e o risco de controle com o objetivo de determinar se o programa de inspeção da firma para o ano em questão pode permitir que a equipe de revisão reduza o número de escritórios ou de trabalhos a serem revisados, ou a extensão da revisão da área funcional e, neste caso, realizar os testes dos pontos observados e as conclusões do programa de inspeção do exercício em questão.
5. Utilizar o conhecimento obtido (de acordo com os itens acima) para selecionar os escritórios e trabalhos a serem revisados e para determinar a natureza e a extensão dos testes a serem aplicados nas áreas funcionais. Assim, é possível chegar à conclusão de que tais dispositivos da referida norma não foram observados pelos Auditores”.

20. Compulsando os autos, verifica-se que o documento denominado “Memorando de planejamento de revisão externa”, único documento que faz alusão ao planejamento, não traz evidenciação de diversos entendimentos necessários sobre a firma a ser revisada e de seu controle de qualidade. Além disso, não menciona eventuais conclusões obtidas na avaliação dos riscos inerente e de controle, limitando-se a referir a ocorrência de uma reunião de planejamento entre o Revisor e a Revisada.

21. Cumpre ressaltar que o planejamento adequado dos trabalhos pelo Revisor é condição primordial para a sua execução com a qualidade exigida no âmbito da Revisão pelos Pares, afinal, a ele compete avaliar o sistema de controle de qualidade das práticas de auditoria e contabilidade do revisado, no intuito de criar um sistema eficiente de auto-regulação do mercado. Assim, a ausência de uma fase de planejamento detalhada e organizada devidamente documentada compromete o objetivo proposto pela revisão pelos pares de controlar a qualidade dos trabalhos realizados pelos auditores independentes.

22. Noutro ponto, não se sustenta a alegação de que o trabalho de revisão não exige a colação de papéis de trabalho suporte às conclusões alcançadas. Com efeito, em que pesem os esclarecimentos prestados pelos Acusados, a ausência de evidenciação que suportem as análises e conclusões consignadas no relatório de

revisão externa de qualidade do Revisor e as falhas detectadas pela CVM no trabalho de auditoria realizado pela Revisada deixam nítido que os Acusados não cumpriram adequadamente o objetivo de assegurar a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pela Revisada, qualidade esta que é medida pelo atendimento ao estabelecido nas normas brasileiras de contabilidade.

Descumprimento do item 19 da NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158, de 2009⁷.

23. Resta incontroverso nos autos que o Revisor enviou à Revisada, e não aos clientes da Revisada selecionados para revisão, a Confirmação de Confiabilidade de que trata o citado item 19 da NBC PA 03. Também não há dúvidas de que nem o Revisor nem a Revisada obtiveram aprovação da CORSAN para que os trabalhos de auditoria fossem submetidos aos procedimentos de revisão.

24. A irregularidade formal, portanto, resta configurada. A ausência de prejuízos e a relevância da infração serão ponderadas na dosimetria da pena.

Descumprimento dos itens 36 e 39 da NBC PA 03 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158, de 2009⁸.

25. Entende a Acusação que houve limitação no escopo do trabalho de revisão, pois o Revisor não teve acesso a documentos necessários para confirmar os procedimentos de auditoria efetuados pela Revisada na auditoria realizada na CORSAN. Nesse caso, deveria ter sido registrada uma menção a essa limitação, ou emissão de relatório com opinião adversa, considerando as determinações contidas nos itens 36 e 39 da NBC PA 03, vigente à época dos fatos.

26. Ademais, verificou a Acusação que a Revisada não teria emitido relatório circunstanciado quanto ao fechamento dos trabalhos de auditoria na empresa PETTENATI, em desacordo com o art. 25, II, da ICVM 308/99⁹. O fato deveria ter sido alvo de ressalva pelo Revisor no relatório de revisão.

27. Também nesse quesito, assiste razão à Acusação. Com efeito, conforme demonstrado pela Acusação, o fato de o Revisor não ter tido acesso à documentação necessária à realização dos trabalhos de revisão e a ausência de relatório circunstanciado são irregularidades objetivas que deveriam ter sido alvo de registro no relatório de revisão.

28. Em suas defesas, os Acusados simplesmente colacionam parágrafos do relatório de revisão com ressalva, mas nenhum deles aborda as infrações apontadas pela Acusação, o que corrobora a violação às normas de auditoria.

29. Por todo o exposto, concluo que assiste razão à Acusação quanto a não observância pelos Acusados¹⁰ dos itens 5 e 39 da NBC T 11 – IT 7, aprovada pela Resolução CFC nº 936/02; dos itens 2 e 3 da NBC T 11 – IT 2, aprovada pela Resolução CFC nº 828/98; e dos itens 19, 36 e 39 da NBC PA 03, aprovada pela Resolução CFC nº 1.158/09, vigentes à época dos fatos, quando do desenvolvimento dos trabalhos de Revisão Externa de Qualidade referente ao programa de 2009 na HLB AUDILINK CIA AUDITORES. Na dosimetria da pena, levar-se-ão em conta a amplitude das irregularidades e a gravidade das infrações cometidas, de acordo com o disposto no art. 37 da Instrução CVM nº 308, de 1999, que denotam que os Acusados não apresentaram o padrão mínimo esperado no

exercício dos trabalhos de revisão, a configurar a sua inépcia, prevista no art. 35, II, daquela instrução.

30. Nesse mister, considerando a experiência acumulada na supervisão do segmento por esta Comissão de Valores Mobiliários, tenho como mais adequada a aplicação de penalidade na modalidade suspensão do registro para o exercício da atividade de auditoria independente. Por um lado, essa alternativa mostra-se mais eficiente, pois retira do mercado, desde logo, profissionais que não mostraram o padrão mínimo de conduta esperado. Por outro, verifica-se a reduzida exequibilidade das penas pecuniárias em casos da espécie, o que enfraquece sobremaneira as finalidades pedagógicas e repressivas da multa. Trata-se, portanto, de aplicar modalidade de sanção proporcional e consentânea com a proteção eficiente do bem jurídico tutelado.

31. Nesse sentido, é oportuna a lição de Lênio Luiz Streck¹¹:

Trata-se de entender, assim, que a proporcionalidade possui uma dupla face: de proteção positiva e de proteção de omissões estatais. Ou seja, a inconstitucionalidade pode ser decorrente de excesso do Estado, caso em que determinado ato é desarrazoado, resultando desproporcional o resultado do sopesamento (*Abwägung*) entre fins e meios; de outro, a inconstitucionalidade pode advir de proteção insuficiente de um direito fundamental-social, como ocorre quando o Estado abre mão do uso de determinadas sanções penais ou administrativas para proteger determinados bens jurídicos. Este duplo viés do princípio da proporcionalidade decorre da necessária vinculação de todos os atos estatais à materialidade da Constituição (...).

32. Esse é o entendimento já sufragado pelo Colegiado desta CVM no julgamento do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2015/11473, em 15 de dezembro de 2016, Relator Diretor Pablo Renteria, do qual transcrevo o seguinte excerto:

Como se vê, o comportamento do Acusado é marcado pela prática reiterada de infrações, de maior ou menor gravidade, a demonstrar a falta de compromisso com a observância das normas aplicáveis à sua profissão. Trata-se, a meu ver, de conduta incompatível com aquela que se espera do auditor independente, que, como se sabe, constitui importante *gatekeeper* do mercado de valores mobiliários.

Esta importância foi destacada na Nota Explicativa à Instrução CVM nº 308/1999, que frisou continuarem ainda válidos e atualizados os fundamentos que nortearam o posicionamento inicial da CVM a respeito dos auditores independentes, consubstanciado na Instrução CVM nº 04/1978 e na correspondente Nota Explicativa CVM nº 9/1978.

33. Assim, com fundamento no art. 11, incisos II e V, da Lei nº 6.385/76, voto pela condenação de (i) Exacto Auditoria – Sociedade Simples à pena pecuniária de multa no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e (ii) Carlos Osvaldo Pereira Hoff, à pena de suspensão, pelo prazo de dois anos, do registro para o

exercício da atividade de auditoria independente, por infração ao disposto no artigo 20 da ICVM nº 308/99.

É como voto.

Rio de Janeiro, 03 de abril de 2018.

HENRIQUE BALDUINO MACHADO MOREIRA
DIRETOR RELATOR

¹ Art. 33. Os auditores independentes deverão, a cada quatro anos, submeter-se à revisão do seu controle de qualidade, segundo as diretrizes emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, que será realizada por outro auditor independente, também registrado na Comissão de Valores Mobiliários, cuja escolha deverá ser comunicada previamente a esta Autarquia.

§1º - No caso de Auditor Independente - Pessoa Jurídica, a revisão do controle de qualidade será efetuada por sociedade de auditores que possua estrutura compatível com o trabalho a ser desenvolvido.

§2º - O auditor revisor deverá emitir relatório de revisão do controle de qualidade a ser encaminhado ao auditor independente e à CVM até 31 de outubro do ano em que se realizar a revisão.

§3º - A primeira revisão de controle de qualidade deverá ser efetuada, no máximo, até dois anos contados a partir da publicação desta Instrução.

§4º - O auditor independente responsável pela revisão do controle de qualidade também deverá observar, em relação ao auditor revisado, as normas de independência aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC.

§5º - A Comissão de Valores Mobiliários poderá determinar a substituição do auditor independente escolhido para a realização do controle de qualidade quando, a seu critério, não atenderem às condições para a realização da revisão ou por inobservância do disposto nos parágrafos 1º e 4º.

² Embora datada de 21.01.2011, a Resolução entrou em vigor somente na data de sua publicação, nos termos de seu art. 3º.

³ 5. As informações obtidas, preliminarmente, para fins de elaboração da proposta de serviços, justamente com as levantadas para fins de Planejamento de Auditoria, devem compor a documentação comprobatória de que o auditor executou estas etapas de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

39. O planejamento deve documentar todos os procedimentos de auditoria programados, bem como sua extensão e oportunidade de aplicação, objetivando comprovar que todos os pontos da entidade considerados relevantes foram cobertos pelo auditor independente.

⁴ 2. Os papéis de trabalho constituem a documentação preparada pelo auditor, ou fornecida a este na execução da auditoria. Eles integram um processo organizado de registro de evidências da auditoria, por intermédio de informações em papel, filmes, meios eletrônicos ou outros que assegurem o objetivo a que se destinam.

3. Os papéis de trabalho destinam-se a:

- a) ajudar, pela análise dos documentos de auditorias anteriores, ou pelos coligidos quando da contratação de uma primeira auditoria, no planejamento e execução da auditoria;
- b) facilitar a revisão do trabalho de auditoria; e
- c) registrar as evidências do trabalho executado, para fundamentar o parecer do auditor independente.

⁵ A Instrução CVM nº 308/99 determina:

"Art. 19. O auditor independente, no exercício de sua atividade no âmbito do mercado de valores mobiliários, deve cumprir e fazer cumprir, por seus empregados e prepostos, as normas específicas emanadas da Comissão de Valores Mobiliários.

Art. 20. O Auditor Independente - Pessoa Física e o Auditor Independente - Pessoa Jurídica, todos os seus sócios e integrantes do quadro técnico deverão observar, ainda, as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e os pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, no que se refere à conduta profissional, ao exercício da atividade e à emissão de pareceres e relatórios de auditoria.

Art. 21. Os pareceres de auditoria e os documentos destinados a satisfazer as exigências da Comissão de Valores Mobiliários deverão ser emitidos e assinados, com a indicação única da categoria profissional e do número de registro no Conselho Regional de Contabilidade, quando Pessoa Física, ou com a indicação da categoria profissional, do número de registro e de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente, do responsável técnico e da sociedade, quando Pessoa Jurídica".

⁶ Nesse sentido, a NBC P1, que dispõe sobre as normas profissionais de auditor independente prevê: "1.1.1 - O contador, na função de auditor independente, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação

inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada”.

⁷ 19. Nos casos dos clientes selecionados para a revisão, o auditor-revisado deve obter, caso ainda não possua, aprovação de cada uma das entidades selecionadas para que os trabalhos possam ser, efetivamente, revisados. O auditor-revisor deve enviar confirmação de confidencialidade às entidades selecionadas.

⁸ 36. O relatório do auditor-revisor deve incluir os seguintes elementos: (a) escopo da revisão e eventuais limitações; (b) se está sendo emitida carta de recomendação; (c) descrição das limitações sobre a plena efetividade de qualquer sistema de controle de qualidade, além do risco de determinadas deficiências existirem, mas não serem detectadas; (d) conclusão sobre se essas políticas e procedimentos de controle de qualidade atendem às normas aplicáveis e se elas foram observadas no período sob revisão.

39. O relatório emitido pode ser de quatro tipos: (a) [...]; (b) com ressalvas, quando: (i) o auditor-revisor encontrar falhas relevantes que, porém, não requeiram a emissão de opinião adversa. Neste caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendações; (ii) for imposta alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de aplicar um ou mais procedimentos requeridos. Neste caso, a emissão de carta de recomendações pode não ser adquirida, dependendo das causas das limitações no escopo; (c) com conclusão adversa com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando a magnitude das falhas identificadas for tão relevante que evidencie que as políticas e os procedimentos de qualidade não estão de acordo com as normas profissionais; e (d) com abstenção de conclusão com emissão obrigatória de carta de recomendações, quando as limitações impostas ao trabalho forem tão relevantes que o auditor-revisor não tenha condições de concluir sobre a revisão.

⁹ Art. 25. No exercício de suas atividades no âmbito do mercado de valores mobiliários, o auditor independente deverá, adicionalmente:

(...)

II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha as suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;

¹⁰ Em 24 de novembro de 2016, no âmbito do Processo Administrativo Sancionador CVM nº RJ2013/13355, os Acusados já foram condenados por infração aos artigos 20 e 25, II, da ICVM nº 308/99, no exercício das atividades de auditoria.

¹¹STRECK, Lenio Luiz. *A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais*. Brasília: Revista Jurídica Virtual, vol. 2, nº 13, junho/1999.